

# Developing an Indigenous Model of Auditors' Ethical Sustainability Based on Grounded Theory

1. Saeideh Fatahibafghi<sup>✉</sup>: Department of Accounting, Kis.I., Islamic Azad University, Kish, Iran

2. Khosro Moradishadadi<sup>✉\*</sup>: Department of Management and Accounting, Qe.C., Islamic Azad University, Qeshm, Iran. Email: Khosro.moradi@iau.ac.ir (Corresponding Author)

3. Morteza Bavaghar<sup>✉</sup>: Department of Accounting, Ban.C., Islamic Azad University, Bandar Abbas, Iran

## Article history



Received: 24 January 2026

Revised: 17 May 2026

Accepted: 23 May 2026

Initial Publication: 14 June 2026

Final Publication: 21 April 2027

## Abstract:

The present study aimed to develop an indigenous model of auditors' ethical sustainability in Iran based on grounded theory and to identify its causal, contextual, intervening, strategic, and consequential dimensions. This study was fundamental in purpose and qualitative in nature and was conducted using grounded theory with a paradigmatic approach. The participants included Iranian auditing experts, university professors, managers of the Audit Organization, and auditing firms who were selected through purposive and theoretical sampling. Data were collected through semi-structured interviews with 15 experts, and the interview process continued until theoretical saturation was achieved. Data analysis was performed through open, axial, and selective coding using MaxQDA18 software. Lincoln and Guba's criteria, including credibility, transferability, dependability, and confirmability, were employed to ensure the trustworthiness of the findings. The findings indicated that auditors' ethical sustainability is influenced by both intrinsic and acquired causal conditions. Intrinsic factors included conscience, moral courage, religious beliefs, honesty, intellectual independence, and family upbringing, whereas acquired factors included professional competence, experience, critical thinking, stress management, and commitment to continuous learning. Contextual conditions were categorized into organizational, professional, and macro-social dimensions, while intervening conditions consisted of economic, managerial, legal, cultural, and competitive pressures. The extracted strategies were classified into educational-developmental, structural-supervisory, and selection-supportive dimensions. The results further demonstrated that ethical sustainability contributes to higher audit quality, enhanced public trust, strengthened professional credibility, and improved capital market stability. The paradigmatic model demonstrated that auditors' ethical sustainability emerges from the complex interaction of individual, organizational, professional, and environmental factors. Achieving sustainable ethical behavior among auditors requires strengthening professional ethics infrastructures, institutional support systems, continuous education, and ethical organizational cultures. The proposed model can serve as a framework for professional policymaking, regulatory guideline development, and enhancement of public trust in the auditing profession in Iran.

**Keywords:** Ethical sustainability, auditors, grounded theory, professional ethics, indigenous model, auditing.

**Citation:** Fatahibafghi, S., Moradishadadi, K., & Bavaghar, M. (2027). Developing an Indigenous Model of Auditors' Ethical Sustainability Based on Grounded Theory. *Accounting, Finance and Computational Intelligence*, 5(1), 1-27.



**Copyright:** © 2027 by the authors. Published under the terms and conditions of Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0) License.

**Extended Abstract****Introduction**

The auditing profession plays a fundamental role in maintaining transparency, accountability, and trust within financial systems. Auditors are expected to provide independent and reliable assurance regarding the fairness of financial statements, and this responsibility places ethical conduct at the core of professional auditing practice. In recent decades, financial scandals and corporate collapses have demonstrated that weaknesses in auditors' ethical commitment can seriously damage public trust and the credibility of capital markets. Consequently, ethical sustainability in auditing has emerged as a strategic concern for regulators, professional institutions, and researchers (Kartal & Depren, 2021; Rahmani Picha et al., 2023). Ethical sustainability refers to the continuous commitment of auditors to professional values such as integrity, independence, objectivity, confidentiality, accountability, and professional competence despite organizational, financial, and environmental pressures.

Prior studies have emphasized that professional ethics significantly influences audit quality and financial reporting reliability. Daryaei and Azizi demonstrated that ethics, experience, and professional competence positively affect audit quality (Daryaei & Azizi, 2024). Similarly, Seyfi et al. found that auditors' competency and professional ethics improve the quality of financial reporting in the stock market (Seyfi et al., 2024). These findings suggest that ethical sustainability cannot be separated from the technical quality of auditing services because ethical judgment directly shapes auditors' professional decisions.

Recent literature has also highlighted the importance of individual characteristics in ethical auditing behavior. Goudarzi et al. identified personality and ethical traits such as moral courage, responsibility, independence, and conscientiousness as critical attributes of successful independent auditors (Goudarzi et al., 2025). Eskoo et al. further argued that critical thinking enhances auditors' job performance through the mediating role of ethical reasoning (Eskoo et al., 2025). Therefore, auditors who possess stronger ethical reasoning and analytical capabilities are more likely to resist external pressures and maintain professional integrity.

In addition to individual characteristics, organizational culture has been recognized as a key determinant of ethical sustainability. Nguyen et al. reported that organizational culture significantly influences ethical judgment and ethical intention among accounting professionals (Nguyen et al., 2024). Sonjaya similarly emphasized that corporate culture shapes auditing practices and ethical behavior (Sonjaya, 2024). Furthermore, Salehi Kamamardakhi et al. demonstrated that organizational culture moderates the relationship between ethics and professional judgment (Salehi Kamamardakhi et al., 2024). These studies indicate that ethical auditing behavior develops not only from individual morality but also from the ethical climate and managerial support within auditing organizations.

Environmental and organizational pressures represent another important challenge for ethical sustainability. Time pressure, competition among audit firms, financial dependence on clients, and managerial expectations may weaken auditors' independence and ethical decision-making. Samagaio et al. found that time pressure negatively affects audit quality, whereas ethical culture can mitigate this negative relationship (Samagaio et al., 2025). Yazdi et al. also showed that perceived pressure affects accountants' ethical beliefs in financial reporting (Yazdi et al., 2024). These findings demonstrate that auditors often operate in environments where professional ethics conflict with financial and organizational interests.

Technological developments have further complicated ethical challenges in auditing. Artificial intelligence and advanced data analytics have transformed auditing processes, increasing efficiency while simultaneously raising concerns about accountability and human judgment. Silva et al. argued that despite technological advancement, human judgment and accountability remain essential in auditing practice (Silva et al., 2025). Zaky and Widuri showed that ethical concerns and risk perceptions influence the adoption of artificial intelligence in auditing (Zaky & Widuri, 2025). Likewise, Kasireddy warned about the ethical implications of excessive AI-based surveillance in financial monitoring systems (Kasireddy, 2025). These developments indicate that auditors must balance technological innovation with ethical responsibility.

Several studies have also highlighted the role of social, cultural, and religious values in shaping ethical behavior. Filsaraei and Sadeghi demonstrated that social structure and religious attitudes influence auditors' judgments in different national contexts (Filsaraei & Sadeghi, 2024). Mokhtari Khuzani emphasized the role of cultural, social, and ethical capital in improving audit quality (Mokhtari Khuzani, 2024). In addition, Jadid et al. identified social trust structures as important foundations of auditors' ethical responsibility (Jadid et al., 2025). These findings suggest that ethical sustainability is embedded within broader social and cultural systems.

Despite extensive research on ethics and audit quality, there remains a lack of comprehensive models explaining ethical sustainability as a multidimensional phenomenon. Most previous studies have focused on limited relationships between ethics and audit quality rather than examining the interaction of individual, organizational, social, technological, and environmental dimensions simultaneously. Moreover, there is limited research addressing ethical sustainability within the cultural and professional context of Iran. Therefore, the present study aimed to develop an indigenous model of auditors' ethical sustainability using grounded theory and to identify its causal conditions, contextual conditions, intervening factors, strategies, and consequences.

### **Methods and Materials**

The present study was qualitative in nature and conducted using the grounded theory approach based on the Strauss and Corbin paradigmatic model. The research sought to explore and conceptualize the dimensions of auditors' ethical sustainability within the Iranian auditing profession. Data collection was performed through semi-structured interviews with auditing experts, including university professors, audit organization managers, senior auditors, and partners of auditing firms who possessed substantial professional experience and expertise in ethical issues related to auditing.

Participants were selected using purposive and theoretical sampling methods. Sampling continued until theoretical saturation was achieved, meaning that no new conceptual categories emerged from subsequent interviews. In total, fifteen experts participated in the study. Interviews were conducted in-depth and focused on participants' perceptions and experiences regarding ethical sustainability, professional challenges, organizational pressures, ethical decision-making, and strategies for maintaining ethical conduct in auditing practice.

The collected data were transcribed and analyzed using open coding, axial coding, and selective coding procedures. During open coding, primary concepts and initial codes were extracted from the interview texts. In axial coding, conceptually related codes were grouped into broader categories and subcategories. Finally, in selective coding, the main categories were integrated into a paradigmatic model explaining auditors' ethical sustainability. Data analysis was facilitated using MaxQDA software. To ensure trustworthiness, Lincoln and Guba's criteria, including credibility, dependability, transferability, and confirmability, were employed throughout the research process.

**Findings**

The findings revealed that auditors' ethical sustainability is influenced by a complex interaction of causal, contextual, and intervening conditions. In the causal dimension, two broad categories emerged: intrinsic individual factors and acquired professional factors. Intrinsic factors included conscience, honesty, moral courage, intellectual independence, religious commitment, patience, and ethical responsibility. Acquired factors included professional competence, critical thinking, continuous learning, communication skills, stress management, and professional experience.

The contextual conditions influencing ethical sustainability were classified into organizational, professional, and macro-environmental dimensions. Organizational conditions included ethical organizational culture, managerial role modeling, psychological security, internal support systems, and transparency in organizational processes. Professional conditions involved effective supervision, clear auditing standards, operational independence, and adherence to professional codes of conduct. Macro-environmental conditions included economic transparency, public awareness, legal infrastructure, stakeholder expectations, and cultural values.

The study further identified several intervening conditions that could either strengthen or weaken ethical sustainability. These included economic pressure, low audit fees, unhealthy competition among audit firms, client pressure, conflicts of interest, long-term auditor-client relationships, ambiguous standards, weak legal supervision, and social or cultural pressures. Participants emphasized that financial dependency on clients and fear of losing professional opportunities were among the strongest threats to ethical independence.

Three major strategic dimensions were extracted from the data. The first involved educational-developmental strategies such as ethics training, professional skill enhancement, and critical thinking development. The second dimension included structural-supervisory strategies such as strengthening internal controls, improving legal oversight, and creating transparent reporting systems. The third dimension involved supportive-selection strategies, including ethical recruitment practices, psychological support for auditors, and the protection of whistleblowers.

The findings also indicated significant consequences of ethical sustainability at both organizational and societal levels. At the organizational level, ethical sustainability contributed to improved audit quality, increased professional credibility, enhanced stakeholder trust, better fraud detection, and greater organizational transparency. At the societal level, ethical sustainability promoted public trust in financial reporting, improved capital market stability, and strengthened economic sustainability.

**Discussion and Conclusion**

The findings of this study demonstrated that auditors' ethical sustainability is a multidimensional and dynamic phenomenon shaped by the interaction of personal ethics, organizational culture, professional structures, and environmental conditions. Ethical sustainability cannot be reduced to compliance with professional standards alone; rather, it reflects a deep integration of ethical values within auditors' professional identity and organizational environment.

The results showed that intrinsic characteristics such as moral courage, conscience, honesty, and independence are central to maintaining ethical conduct. Auditors who possess strong ethical identities are more capable of resisting external pressures and preserving professional objectivity. At the same time, acquired competencies such as critical thinking, communication skills, and continuous learning strengthen auditors' ability to navigate complex ethical dilemmas and make sound professional judgments.

Organizational culture emerged as another critical component of ethical sustainability. Ethical organizational environments characterized by transparency, support, accountability, and effective supervision create conditions in which ethical behavior becomes normalized and reinforced. Conversely, organizational environments dominated by excessive competition, financial pressure, and weak oversight increase the likelihood of unethical behavior and professional compromise.

The study also highlighted the importance of broader social and environmental conditions. Public trust, legal infrastructure, stakeholder awareness, and cultural values significantly influence auditors' ethical responsibility. Ethical sustainability therefore extends beyond the individual auditor and reflects the ethical maturity of the broader professional and social environment.

Technological transformation and artificial intelligence were identified as emerging challenges for ethical sustainability. Although technological tools can improve efficiency and analytical capacity, excessive dependence on automated systems may weaken human accountability and ethical judgment. Therefore, preserving the human dimension of auditing remains essential in the era of digital transformation.

Overall, the proposed paradigmatic model suggests that ethical sustainability among auditors develops through the continuous interaction of individual virtues, professional competencies, organizational support systems, and societal expectations. Strengthening ethical sustainability requires comprehensive strategies including ethics-centered education, effective regulatory mechanisms, transparent organizational cultures, and supportive professional institutions. The findings of this study provide a conceptual foundation for improving ethical standards, audit quality, and public trust in the auditing profession within the Iranian context.

#### **Authors' Contributions**

Authors equally contributed to this article.

#### **Acknowledgments**

Authors thank all participants who participate in this study.

#### **Declaration of Interest**

The authors report no conflict of interest.

#### **Funding**

According to the authors, this article has no financial support.

#### **Ethical Considerations**

All procedures performed in this study were under the ethical standards.

## تدوین الگوی بومی پایداری اخلاقی حسابرسان بر اساس نظریه داده‌بنیاد



## تاریخچه مقاله

تاریخ دریافت: ۴ بهمن ۱۴۰۴

تاریخ بازنگری: ۲۷ اردیبهشت ۱۴۰۵

تاریخ پذیرش: ۲ خرداد ۱۴۰۵

تاریخ چاپ اولیه: ۲۴ خرداد ۱۴۰۵

تاریخ چاپ نهایی: ۱ اردیبهشت ۱۴۰۶

۱. سعیده فتاحی بافقی<sup>ID</sup>: گروه حسابداری، واحد بین‌المللی کیش، دانشگاه آزاد اسلامی، کیش، ایران

۲. خسرو مرادی شهزادی<sup>ID\*</sup>: گروه مدیریت و حسابداری، واحد قشم، دانشگاه آزاد اسلامی، قشم، ایران. ایمیل: [Khosro.moradi@iau.ac.ir](mailto:Khosro.moradi@iau.ac.ir) (نویسنده مسئول)

۳. مرتضی باوقار<sup>ID</sup>: گروه حسابداری، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران

## چکیده

هدف پژوهش حاضر، ارائه الگوی بومی پایداری اخلاقی حسابرسان در ایران بر اساس رویکرد نظریه داده‌بنیاد و شناسایی شرایط علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، راهبردها و پیامدهای آن بود. این پژوهش از نظر هدف بنیادی و از نظر ماهیت کیفی بود که با استفاده از روش نظریه داده‌بنیاد و رویکرد پارادایمی انجام شد. جامعه پژوهش شامل خبرگان حرفه حسابرسی ایران، اساتید دانشگاه، مدیران سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی بود که با روش نمونه‌گیری هدفمند و نظری انتخاب شدند. داده‌ها از طریق مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته با ۱۵ نفر از خبرگان گردآوری شد و فرآیند مصاحبه تا رسیدن به اشباع نظری ادامه یافت. تحلیل داده‌ها در سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی با استفاده از نرم‌افزار MaxQDA انجام شد و برای ارزیابی اعتبار یافته‌ها از معیارهای لینکلن و گوبا شامل قابلیت اعتبار، انتقال‌پذیری، اطمینان‌پذیری و تأییدپذیری استفاده گردید. یافته‌ها نشان داد که پایداری اخلاقی حسابرسان تحت تأثیر شرایط علی فردی - ذاتی و فردی - اکتسابی قرار دارد. عوامل ذاتی شامل وجدان کاری، شجاعت اخلاقی، اعتقادات مذهبی، صداقت، استقلال فکری و تربیت خانوادگی بود و عوامل اکتسابی شامل صلاحیت حرفه‌ای، تجربه، تفکر انتقادی، مدیریت استرس و تعهد به یادگیری مداوم شناسایی شد. همچنین شرایط زمینه‌ای در سه سطح سازمانی، حرفه‌ای و کلان اجتماعی طبقه‌بندی گردید و شرایط مداخله‌گر شامل فشارهای اقتصادی، مدیریتی، قانونی، فرهنگی و رقابتی بود. راهبردهای اصلی پژوهش در سه محور توسعه آموزشی، ساختاری - نظارتی و گزینش - حمایتی استخراج شد. نتایج همچنین نشان داد که پایداری اخلاقی حسابرسان به ارتقای کیفیت حسابرسی، افزایش اعتماد عمومی، تقویت اعتبار حرفه حسابرسی و بهبود ثبات بازار سرمایه منجر می‌شود. الگوی پارادایمی پژوهش نشان داد که پایداری اخلاقی حسابرسان حاصل تعامل پیچیده عوامل فردی، سازمانی، حرفه‌ای و محیطی است و تحقق آن نیازمند تقویت زیرساخت‌های اخلاق حرفه‌ای، حمایت نهادی، آموزش مستمر و توسعه فرهنگ سازمانی اخلاق محور می‌باشد. این الگو می‌تواند مبنایی برای سیاست‌گذاری حرفه‌ای، تدوین دستورالعمل‌های نظارتی و ارتقای اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی در ایران قرار گیرد.

**کلیدواژه‌گان:** پایداری اخلاقی، حسابرسان، نظریه داده‌بنیاد، اخلاق حرفه‌ای، الگوی بومی، حسابرسی.

**شبهه استناددهی:** فتاحی بافقی، سعیده، مرادی شهزادی، خسرو، باوقار، مرتضی. (۱۴۰۶). تدوین الگوی بومی پایداری اخلاقی حسابرسان بر اساس نظریه داده‌بنیاد.

حسابداری، امور مالی و هوش محاسباتی، ۵(۱)، ۲۷-۱.



حرفه حسابرسی به‌عنوان یکی از ارکان اساسی نظام‌های مالی و اقتصادی، نقش تعیین‌کننده‌ای در ایجاد اعتماد عمومی، تضمین شفافیت اطلاعات مالی و ارتقای پاسخگویی سازمان‌ها ایفا می‌کند. در جهان معاصر، سرمایه‌گذاران، دولت‌ها، نهادهای نظارتی و سایر ذی‌نفعان به کیفیت گزارش‌های مالی و اعتبار اطلاعات حسابداری وابسته‌اند و این وابستگی سبب شده است که عملکرد اخلاقی حسابرسان بیش از گذشته مورد توجه قرار گیرد. در چنین شرایطی، اخلاق حرفه‌ای نه تنها به‌عنوان مجموعه‌ای از هنجارهای رفتاری، بلکه به‌عنوان زیرساختی بنیادین برای پایداری حرفه حسابرسی شناخته می‌شود. در واقع، هرگونه تضعیف در اصول اخلاقی حسابرسان می‌تواند به کاهش اعتماد عمومی، افت کیفیت حسابرسی و حتی بحران‌های گسترده اقتصادی منجر شود (Kartal & Depren, 2021; Rahmani Picha et al., 2023).

در دهه‌های اخیر، رسوایی‌های مالی و شکست‌های حسابرسی در سطح بین‌المللی، اهمیت اخلاق در حرفه حسابرسی را برجسته‌تر کرده است. فروپاشی شرکت‌هایی مانند انرون و ورلدکام نشان داد که ضعف در استقلال، صداقت و مسئولیت‌پذیری حسابرسان می‌تواند پیامدهای گسترده‌ای برای بازارهای مالی و اقتصاد جهانی ایجاد کند. این رخدادها موجب شد تا پژوهشگران و نهادهای حرفه‌ای توجه ویژه‌ای به توسعه سازوکارهای اخلاقی در حسابرسی داشته باشند و موضوعاتی همچون فرهنگ اخلاقی، استقلال حرفه‌ای، تردید حرفه‌ای و مسئولیت اجتماعی حسابرسان را در کانون مطالعات خود قرار دهند (Mashaikhi & Taheri, 2024; Moeinodin et al., 2024). به همین دلیل، امروزه پایداری اخلاقی حسابرسان نه تنها به‌عنوان یک الزام حرفه‌ای، بلکه به‌عنوان عاملی راهبردی برای ثبات اقتصادی و اجتماعی تلقی می‌شود.

اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی به معنای پایبندی مستمر حسابرس به اصولی نظیر صداقت، بی‌طرفی، محرمانگی، استقلال و شایستگی حرفه‌ای است. این اصول به حسابرس کمک می‌کند تا در مواجهه با فشارهای اقتصادی، مدیریتی و اجتماعی، قضاوتی منصفانه و مبتنی بر واقعیت ارائه دهد. پژوهش‌ها نشان داده‌اند که رعایت اخلاق حرفه‌ای تأثیر مستقیمی بر کیفیت حسابرسی، قابلیت اتکای گزارش‌های مالی و اعتماد ذی‌نفعان دارد (Daryaei & Azizi, 2024; Seyfi et al., 2024). از سوی دیگر، ضعف در اخلاق حرفه‌ای می‌تواند منجر به رفتارهای فرصت‌طلبانه، کاهش کیفیت قضاوت حرفه‌ای و افزایش احتمال تقلب و دستکاری اطلاعات مالی شود (Yazdi et al., 2024).

پژوهشگران مختلف تلاش کرده‌اند عوامل مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای و کیفیت عملکرد حسابرسان را شناسایی کنند. برخی مطالعات بر نقش ویژگی‌های فردی و شخصیتی تأکید کرده‌اند. برای مثال، پژوهش گودرزی و همکاران نشان داد که ویژگی‌هایی نظیر وجدان کاری، مسئولیت‌پذیری، استقلال فکری و شجاعت اخلاقی از عوامل کلیدی در شکل‌گیری رفتار اخلاقی حسابرسان مستقل محسوب می‌شوند (Goudarzi et al., 2025). همچنین اسکو و همکاران بیان کردند که تفکر انتقادی از طریق تقویت استدلال اخلاقی می‌تواند عملکرد شغلی حسابرسان را بهبود بخشد (Eskoo et al., 2025). این یافته‌ها بیانگر آن است که پایداری اخلاقی صرفاً وابسته به مقررات بیرونی نیست، بلکه ریشه در ساختار شخصیتی و توانمندی‌های شناختی حسابرس نیز دارد.

در کنار عوامل فردی، محیط سازمانی و فرهنگ حاکم بر مؤسسات حسابرسی نیز نقش مهمی در شکل‌گیری رفتار اخلاقی ایفا می‌کند. فرهنگ سازمانی اخلاق‌محور می‌تواند موجب تقویت تعهد حرفه‌ای، افزایش حساسیت اخلاقی و ارتقای کیفیت تصمیم‌گیری حسابرسان شود (Nguyen et al., 2024; Sonjaya, 2024). صالحی کاماردخی و همکاران نشان دادند که تعامل میان اخلاق حرفه‌ای و فرهنگ سازمانی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان اثر معناداری دارد (Salehi Kamamardakhi et al., 2024). همچنین رضایی و همکاران در مدل ساختاری خود تأکید کردند که فرهنگ سازمانی می‌تواند نقش تعدیل‌کننده در رابطه بین اخلاق حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی داشته باشد (Rezaei et al., 2024). بنابراین، محیط سازمانی سالم و مبتنی بر شفافیت می‌تواند بستر مناسبی برای پایداری اخلاقی حسابرسان فراهم آورد.

یکی دیگر از موضوعات مهم در ادبیات پژوهش، نقش فشارهای محیطی و سازمانی در تضعیف یا تقویت رفتار اخلاقی حسابرسان است. فشار زمانی، رقابت شدید میان مؤسسات حسابرسی، وابستگی مالی به مشتری و انتظارات مدیریت از جمله عواملی هستند که ممکن است حسابرس را در معرض تعارضات اخلاقی قرار دهند. پژوهش ساماگایو و همکاران نشان داد که فشار زمانی می‌تواند کیفیت حسابرسی را کاهش دهد، اما وجود فرهنگ اخلاقی قوی در سازمان قادر است این اثر منفی را تعدیل کند (Samagaio et al., 2025). همچنین یزدی و همکاران دریافته‌اند که فشار ادراک‌شده بر باورهای اخلاقی حسابداران و نحوه گزارشگری مالی اثرگذار است (Yazdi et al., 2024). این یافته‌ها بیانگر آن است که پایداری اخلاقی حسابرسان در خلأ شکل نمی‌گیرد، بلکه تحت تأثیر شرایط محیطی و ساختاری قرار دارد.

تحولات فناورانه و ورود فناوری‌های نوین به حوزه حسابرسی نیز ابعاد جدیدی از چالش‌های اخلاقی را ایجاد کرده است. استفاده از هوش مصنوعی، تحلیل کلان‌داده‌ها و سیستم‌های نظارتی پیشرفته موجب شده است که مرزهای مسئولیت حرفه‌ای حسابرسان دستخوش تغییر شود. برخی پژوهشگران معتقدند که استفاده گسترده از هوش مصنوعی می‌تواند خطر کاهش قضاوت انسانی و وابستگی بیش از حد به الگوریتم‌ها را در پی داشته باشد (Silva et al., 2025). زکی و ویدوری نیز نشان دادند که ریسک‌ها و مسائل اخلاقی مرتبط با هوش مصنوعی می‌تواند بر پذیرش این فناوری در حسابرسی اثر بگذارد (Zaky & Widuri, 2025). افزون بر این، کسپردی بر پیامدهای اخلاقی نظارت هوشمند بر بازارهای مالی تأکید کرده و هشدار داده است که افراط در نظارت می‌تواند تعادل میان کنترل و حریم حرفه‌ای را برهم زند (Kasireddy, 2025). در نتیجه، حسابرسان امروزی ناگزیرند علاوه بر مهارت‌های فنی، توانایی مواجهه با چالش‌های اخلاقی ناشی از فناوری را نیز کسب کنند.

از سوی دیگر، مطالعات اخیر نشان داده‌اند که اخلاق حرفه‌ای با متغیرهای اجتماعی و فرهنگی نیز ارتباط نزدیکی دارد. فیلسرابی و صادقی با مقایسه محیط‌های ایران و هند نشان دادند که ساختار اجتماعی و نگرش‌های مذهبی می‌تواند بر قضاوت اخلاقی حسابرسان اثرگذار باشند (Filsaraei & Sadeghi, 2024). همچنین مختاری خوزانی تأکید کرد که سرمایه فرهنگی، اجتماعی و اخلاقی نقش مهمی در ارتقای کیفیت حسابرسی دارد (Mokhtari Khuzani, 2024). این یافته‌ها نشان می‌دهد که رفتار اخلاقی حسابرسان صرفاً محصول آموزش حرفه‌ای نیست، بلکه از زمینه‌های فرهنگی، اجتماعی و ارزشی جامعه نیز تأثیر می‌پذیرد.

در ادبیات جدید، مفهوم اعتماد اجتماعی نیز به‌عنوان یکی از ارکان اصلی مسئولیت اخلاقی حسابرسان مطرح شده است. جدید و همکاران نشان دادند که ساختارهای اعتماد اجتماعی می‌تواند مسئولیت اخلاقی حسابرسان را تقویت کند و زمینه‌ساز ارتقای پاسخگویی حرفه‌ای شوند (Jadid et al., 2025). همچنین جانسون-اسنایدر و همکاران بیان کردند که نحوه ادراک حسابرسان از نهادهای نظارتی و جایگاه اجتماعی آنان می‌تواند بر رفتار حرفه‌ای و میزان تعهد اخلاقی آن‌ها اثر بگذارد (Johnson-Snyder et al., 2024). این موضوع اهمیت تعامل میان نهادهای نظارتی، حرفه حسابرسی و جامعه را در ایجاد پایداری اخلاقی آشکار می‌سازد.

در حوزه کیفیت حسابرسی نیز پژوهش‌های متعددی بر نقش اخلاق حرفه‌ای تأکید کرده‌اند. ناظرزادگان و همکاران نشان دادند که کیفیت حسابرسی مستقل می‌تواند تحت تأثیر حاکمیت شرکتی و ساختارهای کنترلی قرار گیرد (Norouzi Asl Balkanjou, 2024). ساری و همکاران نیز دریافته‌اند که اخلاق حسابرسان و فرهنگ حسابداری از طریق کیفیت حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی اثرگذار هستند (Sari et al., 2024). علاوه بر این، نُشار و همکاران تأکید کردند که ایده‌آلیسم اخلاقی و تردید حرفه‌ای به‌صورت مشترک توان کشف تقلب حسابرسان را افزایش می‌دهد (Noshazar et al., 2024). چنین نتایجی نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی بدون وجود بنیان‌های اخلاقی پایدار قابل تحقق نیست.

در مطالعات داخلی، توجه ویژه‌ای به عوامل فرهنگی و بومی مؤثر بر رفتار اخلاقی حسابرسان شده است. حاجی‌ها و فتاحی‌باقفی فرهنگ به‌کارگیری استانداردهای حسابرسی را در مدیریت اسناد سازمانی بررسی کرده و نشان دادند که نحوه مواجهه حسابرسان با استانداردها ریشه در فرهنگ حرفه‌ای و سازمانی آنان دارد (Hajiha & Fattahi Bafghi, 2025). همچنین حاجی‌ها و همکاران مدلی برای ارتقای کیفیت مستندسازی حسابرسی بر اساس هوش اخلاقی و معنوی ارائه کردند و نشان دادند که این متغیرها می‌تواند کیفیت قضاوت حرفه‌ای شرکای حسابرسی را بهبود بخشد (Hajiah & Hamysian Kashani, 2024). این یافته‌ها بیانگر آن است که توسعه اخلاق حرفه‌ای نیازمند رویکردی چندبعدی و متناسب با بستر فرهنگی و اجتماعی هر جامعه است.

علاوه بر این، موضوع ارزیابی عملکرد حسابرسان و کیفیت فرآیندهای حسابرسی نیز به‌طور فزاینده‌ای مورد توجه قرار گرفته است. زندی مدلی برای بررسی عوامل مؤثر بر عملکرد حسابرسی با رویکرد مبتنی بر ریسک و کیفیت حسابرسی مستقل ارائه کرد و نشان داد که متغیرهای اخلاقی و رفتاری بخشی جدایی‌ناپذیر از عملکرد حرفه‌ای حسابرسان هستند (Zandi, 2024). همچنین خدابخشی پاريجان و گرامی بیان کردند که ارزیابی حسابرسان مستقل از عملکرد حسابرسی داخلی می‌تواند نقش مهمی در بهبود شفافیت و پاسخگویی سازمان‌ها ایفا کند (Khodabakhshi Parijan & Gerami, 2024).

در سطح کلان، پیوند میان کیفیت حسابرسی و مسئولیت‌پذیری اجتماعی سازمان‌ها نیز مورد توجه قرار گرفته است. شیخ نجفی و عزیززاده نشان دادند که کیفیت حسابرسی می‌تواند عملکرد زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی شرکت‌ها را تحت تأثیر قرار دهد و کیفیت گزارشگری مالی در این رابطه نقش کلیدی دارد (Sheikh Najafi & ...).

## فتاحی بافقی و همکاران

(Azizzadeh, 2025). این موضوع بیانگر آن است که پایداری اخلاقی حسابرسان نه تنها بر کیفیت گزارش‌های مالی، بلکه بر توسعه پایدار و مسئولیت‌پذیری اجتماعی سازمان‌ها نیز اثرگذار است.

با وجود گسترش پژوهش‌ها در زمینه اخلاق حرفه‌ای، هنوز خلأهای قابل‌توجهی در ادبیات این حوزه وجود دارد. بسیاری از مطالعات پیشین تنها به بررسی روابط دو یا چند متغیره میان اخلاق حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی پرداخته‌اند و کمتر تلاش شده است که پایداری اخلاقی حسابرسان به‌عنوان یک پدیده چندبعدی و تعاملی مورد مطالعه قرار گیرد. افزون بر این، در بسیاری از پژوهش‌ها نقش هم‌زمان عوامل فردی، سازمانی، اجتماعی، فرهنگی و فناورانه در شکل‌گیری پایداری اخلاقی به‌صورت یکپارچه بررسی نشده است. همچنین، در بستر ایران و متناسب با ویژگی‌های فرهنگی و حرفه‌ای کشور، الگوی جامعی که بتواند ابعاد مختلف پایداری اخلاقی حسابرسان را تبیین کند، کمتر ارائه شده است. بنابراین، هدف پژوهش حاضر تدوین الگوی بومی پایداری اخلاقی حسابرسان بر اساس نظریه داده‌بنیاد و شناسایی شرایط علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، راهبردها و پیامدهای آن در بستر حرفه حسابرسی ایران است.

### روش پژوهش و مواد

مطالعه حاضر پژوهشی بنیادین با هدف تدوین مدل مفهومی پایداری اخلاقی حسابرسان است. این پژوهش از رویکرد کیفی گراند تئوری (نظریه داده‌بنیاد) مبتنی بر مدل پارامتریک استفاده می‌کند تا به شناسایی عوامل علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، راهبردها و پیامدهای مرتبط با موضوع بپردازد. نظریه داده‌بنیاد روشی کیفی است که با هدف کشف مقوله‌های زیربنایی پدیده مورد مطالعه و ارائه مدلی پارادایمی طراحی شده است. این روش از طریق تحلیل داده‌های جمع‌آوری‌شده، امکان تدوین مدلی جامع را فراهم می‌سازد که روابط میان عوامل مختلف را به‌صورت نظام‌مند نشان می‌دهد. هدف اصلی این پژوهش، ارائه مدلی مفهومی برای پایداری اخلاقی حسابرسان از دیدگاه خبرگان است. به لحاظ راهبرد گردآوری داده‌ها، این مطالعه از نوع میدانی است. پژوهش‌های میدانی بر جمع‌آوری داده‌ها از محیط واقعی و مبتنی بر تجربیات و تفاسیر افراد درگیر در پدیده مورد مطالعه متکی هستند.

در این پژوهش، داده‌ها از طریق مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته و بررسی اسناد مرتبط با موضوع، مانند مطالعات پیشین در زمینه پایداری اخلاقی حسابرسان، گردآوری شده‌اند. این مطالعه همچنین به لحاظ راهبرد کلی پژوهش، از نوع پژوهش کیفی مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد محسوب می‌شود. پژوهش داده‌بنیاد شامل بررسی عمیق یک پدیده در محیط طبیعی آن و از دیدگاه افراد درگیر در آن است. این روش به پژوهشگر امکان می‌دهد تا با استفاده از کدگذاری باز، محوری و انتخابی، درک جامعی از پیچیدگی‌های مرتبط با پایداری اخلاقی حسابرسان به دست آورد. جامعه آماری این پژوهش در بخش کیفی شامل خبرگان حوزه حسابرسی شامل صاحب‌نظران حرفه‌ای، اساتید دانشگاه و مدیران سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی است که دارای دانش و تجربه عمیق در زمینه چالش‌های اخلاقی حرفه حسابرسی هستند. نمونه‌گیری به صورت هدفمند و با رویکرد نظری انجام شده است، به گونه‌ای که افرادی انتخاب شدند که بتوانند اطلاعات ارزشمند و مرتبطی ارائه دهند. در پژوهش‌های کیفی، گردآوری داده‌ها تا زمان رسیدن به اشباع نظری ادامه می‌یابد، یعنی زمانی که اطلاعات جدیدی در مورد مقوله‌های مورد نظر به دست نیاید (کروبین و استراس، ۲۰۰۸). بر این اساس، نمونه این پژوهش شامل ۱۵ نفر از خبرگان حوزه حسابرسی بود که از طریق مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته اطلاعات مورد نیاز جمع‌آوری شد.

### جدول ۱: مشخصات پژوهش حاضر

مشخصات پژوهش حاضر	لایه‌های پژوهش
بنیادی - توصیفی - کاربردی	جهت‌گیری پژوهش
داده بنیاد (گرند تئوری)	روش پژوهش
تفسیری	فلسفه پژوهش
استقرائی	رویکرد پژوهش
اکتشافی	هدف پژوهش
تک مقطعی	افق زمانی
احصاء مؤلفه‌ها از طریق مصاحبه و مبنای نظری و تحلیل آنها، بررسی اسناد و مدارک	شیوه گردآوری داده‌ها

ابزار اصلی گردآوری داده‌ها در این مطالعه، مصاحبه نیمه‌ساختاریافته است. این نوع مصاحبه به پژوهشگر امکان می‌دهد تا ضمن حفظ چارچوب کلی سؤالات، انعطاف لازم برای کاوش عمیق‌تر در پاسخ‌های مشارکت‌کنندگان را داشته باشد (کروسول، ۲۰۱۴). علاوه بر مصاحبه، بررسی اسناد و مدارک مرتبط، از جمله گزارش‌های معتبر و مطالعات پیشین در زمینه پایداری اخلاقی حساب‌برسان، به عنوان ابزار مکمل استفاده شد. داده‌های جمع‌آوری شده ابتدا به صورت متن تایپ شدند و سپس در نرم‌افزار تحلیل کیفی MaxQDA۱۸ وارد شدند تا فرآیند کدگذاری و تحلیل انجام شود.

تحلیل داده‌ها بر اساس مراحل سه‌گانه کدگذاری در نظریه داده‌بنیاد، شامل کدگذاری باز، محوری و انتخابی، انجام شد (کروبین و استراس، ۲۰۰۸). در مرحله کدگذاری باز، انبوهی از کدها از متن مصاحبه‌ها استخراج شد. سپس، کدهایی که از نظر مفهومی مشابه بودند، با هم ترکیب شده و مقوله‌های محوری را تشکیل دادند. در نهایت، مقوله‌های محوری به کدهای انتخابی منجر شدند که اساس مدل پارادایمی پژوهش را شکل دادند.

در این پژوهش در قسمت گردآوری داده‌ها، ابتدا مصاحبه‌ها بدون هیچ تغییری به صورت متن تایپ شدند و وارد نرم‌افزار MaxQda۱۸ شدند؛ سپس انبوهی از کدهای باز شناسایی شدند که با خواندن و تأمل در کدهای اولیه، کدهایی که به لحاظ مفهومی با هم ارتباط نزدیکی داشتند با هم ترکیب شده و مفاهیم مشابهی (کدهای محوری) را تشکیل دادند و کدهای محوری نیز کدهای انتخابی را تشکیل دادند.

### یافته‌ها

یافته‌های این بخش بر اساس الگوی رویکرد داده‌بنیاد در سه بخش کدگذاری باز، محوری و گزینشی ارائه شده است. پس از کدگذاری باز و تولید اولیه مفاهیم، در بخش کدگذاری محوری، بیست و پنج مقوله اصلی به دست آمد. حاصل روابط میان این مقولات در بخش پایانی مقاله و پس از توضیح مقولات، در قالب مدل پارادایمی فرآیند پایداری اخلاقی حساب‌برسان ارائه خواهد شد.

**شرایط علی:** این شرایط باعث ایجاد و شکل‌گیری پدیده یا طبقه محوری می‌شوند. این شرایط را مجموعه‌ای از طبقه‌ها به همراه ویژگی‌هایشان تشکیل می‌دهد که مقوله اصلی را تحت تأثیر قرار می‌دهند. بر اساس کدگذاری‌های انجام‌شده، شرایط علی پایداری اخلاقی حساب‌برسان در جدول ۲ لحاظ شده است.

**جدول ۲: کدها و مقولات مربوط به شرایط علی پایداری اخلاقی حساب‌برسان**

مقوله‌های اصلی	مقوله‌های جزئی	متن مصاحبه
تعهد و درستکاری درونی	وجدان فردی و باور به ارزش‌های اخلاقی پایه‌ای	پایبندی به اخلاق در حساسی، ترکیبی از ریشه هر شخصی مانند وجدان، باور به ارزش‌ها و شجاعت است و پشتیبانی محیطی مثل قوانین، فرهنگ سازمانی و حمایت مدیران است.
شجاعت اخلاقی و استقلال فکری	شجاعت و جسارت در برابر فشارهای غیراخلاقی	حتی یک حساب‌برس با وجدان هم، اگر در محیطی بدون حمایت و پر از فشار باشد، ممکن است دچار تردید و خطا شود.
اعتقادات و تعهدات ریشه‌ای مذهبی	اعتقادات مذهبی و سوگند حرفه‌ای در پیشگاه خداوند متعال	ایمان و اعتقادات فردی حساب‌برس و سوگند در پیشگاه خداوند متعال در زمان حسابدار رسمی.
ریشه‌های خانوادگی و تربیتی	تربیت خانوادگی و اصول اخلاقی آموخته‌شده از کودکی و محیط خانوادگی	مسائل اخلاق حرفه‌ای در آیین رفتار حرفه‌ای مشخص و برای حساب‌برسان لازم الاجرای باشد لیکن مسائل اخلاقی از جمله اخلاق حرفه‌ای ریشه در خانواده و جامعه داشته و متأثر از مسائل فرهنگی، تاریخی، اجتماعی و اقتصادی می‌باشد.
تعهدات اجتماعی و فردی حرفه‌ای	اصول اجتماعی و تعهد به جامعه حرفه‌ای حساسی	پایبند بودن به اصول اخلاقی و اجتماعی شخص حساسی بطور عام.
گرایش ذاتی و شخصیتی به حرفه	علاقه ذاتی به رشته حسابداری و حساسی به عنوان انتخاب شغلی	افرادی که شغل خود را حسابداری و به ویژه حساسی انتخاب می‌کنند، صرف نظر از اینکه باید به رشته مورد نظر خود علاقمند باشند در طی دوره حساسی نیز پیوسته در جریان آخرین اطلاعات دستورالعمل‌ها، قوانین و استانداردهای به روز شده حسابداری و حساسی داخلی و بین‌المللی باشند.
تجربه و استقامت فردی	تجربه عملی و حوصله در مواجهه با چالش‌های اولیه حرفه‌ای	با توجه به سوگندی که در رشته حسابداری و حساسی به عنوان حسابدار رسمی و نیز کارشناس رسمی دادگستری خورده ایم، لزوماً باید کلیه حساب‌برسان مستقل به اصول و استانداردهای حسابداری و حساسی پایبند بوده، اگر چه این تعهد در مواردی نیز خالی از مشکل نمی‌باشد ولی با توجه به حوصله، تجربه و تفکر بیشتر تاکنون سعی نموده‌ام به این امر مهم فائق بودم.

## فتاحی بافقی و همکاران

تفکر انتقادی و هوش اخلاقی	تفکر انتقادی و قضاوت درست در تصمیم‌گیری‌های اخلاقی پیچیده	هوش اخلاقی و قضاوت درست ، استقلال فکری و حرفه‌ای ، مسئولیت پذیری و تعهد حرفه‌ای و دقت حرفه‌ای از ویژگی‌های قابل آموزش و تقویت هستند.
مسئولیت‌پذیری و دقت اکتسابی	مسئولیت‌پذیری و تعهد به دقت حرفه‌ای در جزئیات حسابرسی	مسئولیت‌پذیری و تعهد حرفه‌ای.
صداقت پایه‌ای و ذاتی	صداقت و انصاف به عنوان پایه شخصیت و رفتار روزمره	ارزش اخلاقی را به درستکاری ، صداقت و انصاف تعبیر می‌کنند و توانایی ایستادگی در برابر فشارهای غیر اخلاقی و غیر قانونی.
استقلال فکری و حرفه‌ای	استقلال فکری و عدم تأثیرپذیری از روابط شخصی یا خانوادگی	استقلال فکری و حرفه‌ای.
صلاحیت و مهارت حرفه‌ای	صلاحیت حرفه‌ای و دانش عمیق حسابرسی و استانداردهای بین‌المللی	صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای (دانش و مهارت حرفه‌ای): وقتی حسابرس به کار خودش مسلط باشد، کمتر احساس ضعف میکند و نیاز کمتری به "چشم پوشی" از اشتباهات دیگران پیدا میکند.
مدیریت استرس و خودآگاهی فردی	مدیریت استرس و خودآگاهی در موقعیت‌های دشوار و پرتنش	خودآگاهی و توانایی مدیریت استرس: حسابرسی میتواند شغل پرفشاری باشد. یک حسابرس خوب میداند که استرس میتواند قضاوت او را تحت تأثیر قرار دهد. او راه‌هایی برای مدیریت فشار پیدا میکند، مثلاً یوگا ویا حتی یک چرت کوتاه بین حسابرسی‌های طاقت فرسا!
ثبات قدم و صبوری درونی	ثبات قدم و صبوری در برابر وسوسه‌های مالی و اجتماعی	عوامل درونی ریشه‌ای برای حسابرسی تعهد و تخصص و ثبات قدم و صبوری و ارتباط صحیح است.
مهارت‌های ارتباطی و عاطفی	مهارت‌های ارتباطی و مدیریت احساسات در تعاملات حرفه‌ای	مهارت‌های ارتباطی اینکه حسابرس توانایی مدیریت احساسات خود و درک احساسات دیگران را همراه با مهارت در ارتباط بدون ایجاد تنش داشته باشد تابتواند پیام خود را بدرستی منتقل نماید و به جای سر زنش وغرور، راهنمایی و اصلاح امور را پیشه نماید.
هوش ذاتی و استعداد اخلاقی	هوش ذاتی و استعداد در قضاوت اخلاقی و حل تعارضات	هوش و استعداد ذاتی و مهارت‌های ارتباطی.
وجدان کاری و درونی	وجدان کاری و قطب‌نمای درونی برای هدایت تصمیمات	اخلاق فردی قوی و قطب‌نمای درونی: این همان "وجدان" است که شبها نمیگذارد راحت بخوابیم! حسابرسانی که از کودکی با ارزشهایی مثل صداقت و انصاف بزرگ شده اند، کمتر در دام وسوسه‌ها می‌افتند.
ایمان و اعتقادات نگهبان	ایمان و اعتقادات فردی به عنوان نگهبان نامرئی در برابر خطاها	ایمان و اعتقادات فردی حسابرسی و سوگند در پیشگاه خداوند متعال در زمان حسابدار رسمی.
اصول رفتاری محیطی	اصول رفتاری آموخته‌شده از محیط رشد و جامعه محلی	مهمترین عامل درونی برمی‌گردد به اصول و قواعد رفتاری فرد و محیطی که در آن بزرگ و رشد نموده است از نگاه بیرونی الزامات قانونی و قوانین و مقررات موثر می‌باشد در رعایت اصول اخلاقی.
تعهد به تخصص و دانش	تعهد به تخصص و دانش حرفه‌ای و به‌روزرسانی مداوم	عوامل درونی ریشه‌ای برای حسابرسی تعهد و تخصص و ثبات قدم و صبوری و ارتباط صحیح است.
علاقه به یادگیری مداوم	علاقه به یادگیری مداوم و پیگیری دوره‌های آموزشی اخلاقی	به نظر می‌رسد افرادی که شغل خود را حسابداری و به ویژه حسابرسی انتخاب می‌کنند ، صرف نظر از اینکه باید به رشته مورد نظر خود علاقمند باشند در طی دوره حسابرسی نیز پیوسته در جریان آخرین اطلاعات دستورالعمل‌ها، قوانین و استانداردهای به روز شده حسابداری و حسابرسی داخلی و بین‌المللی باشند.
ویژگی‌های ژنتیکی و ذاتی	ویژگی‌های ژنتیکی و شخصیتی ذاتی مانند کنجکاوی حرفه‌ای	عمده ویژگی‌های فردی و شخصیتی ناشی از محیط خانواده ، اجتماع و جغرافیایی زندگی و ژنتیکی ذاتی و شخصی هر نفر ایجاد می‌شود لذا می‌بایست در زمان استخدام در حرفه موارد فوق در نظر گرفته شود.
حمایت خانوادگی اولیه	حمایت اولیه خانوادگی از ورود به حرفه و تشویق به صداقت	تربیت خانوادگی حرفه‌ای، نبود مشکلات مالی و معیشتی (نسبی)، ساختار سازمانی مناسب (موسسه حسابرسی).
پیگیری الگوهای اولیه	پیگیری شخصیت‌های الهام‌بخش حرفه‌ای و اساتید دانشگاهی	الگوهای حرفه‌ای نقش بسیار تعیین‌کننده در شکل‌گیری و تقویت رفتار اخلاقی حسابرسان دارند. حسابرسان که با تجربه و مدیران اخلاق مدار با رفتار و تصمیم‌گیری‌های خود ، نمونه‌ای عینی از اخلاق حرفه‌ای ارائه می‌دهند و مشاهده این رفتارها به حسابرسان جوان ، الگوی عملی برای تصمیم‌گیری صحیح ارائه می‌دهد.
احساس قدرت و اعتماد ذاتی	احساس قدرت و اعتماد به نفس ذاتی در قضاوت مستقل	احساس قدرت، استقلال فکری و شجاعت: یک حسابرس قوی، مثل یک کوه استوار است که در برابر بادهای شدید وسوسه خم نمیشود. او به تحلیل‌های خودش اعتماد دارد و تحت فشار مدیران یا مشتریان، حاضر نیست چشمش را روی حقیقت ببندد.

## حسابداری، امور مالی و هوش محاسباتی

امانتداری و وظیفه‌شناسی فردی و امانتداری و وظیفه‌شناسی به عنوان ویژگی‌های شخصیتهای اقتصادی ذاتی.	امانتداری و امانتداری، استقلال، صداقت و درستکاری، وظیفه‌شناسی، بی‌طرفی و عینیت، کنجکاوی حرفه‌ای شهامت، تفکر کلیدی
بی‌طرفی و عینیت ذاتی	بی‌طرفی و عینیت در تحلیل داده‌های مالی حساس، بی‌طرفی و عینیت.
کنجکاوی و پیگیری حرفه‌ای	کنجکاوی حرفه‌ای و پیگیری جزئیات پنهان در گزارش‌ها، کنجکاوی حرفه‌ای.
شهامت فردی	شهامت در افشای تخلفات حتی در شرایط پرریسک، شهامت و جسارت حرفه‌ای.
تفکر اقتصادی بلندمدت	تفکر اقتصادی و درک بلندمدت تفکر اقتصادی ذاتی، منافع حرفه‌ای

شرایط علی‌پایداری اخلاقی حساب‌برسان نشان می‌دهد که ریشه اصلی پایداری اخلاقی در درون فرد قرار دارد. ترکیبی از وجدان، ایمان، تربیت خانوادگی و ویژگی‌های شخصیتی مانند شجاعت، صداقت و صبوری، پایه‌های اولیه را تشکیل می‌دهند. این عوامل درونی، در تعامل با عوامل اکتسابی مانند دانش حرفه‌ای، تجربه، مهارت‌های ارتباطی و وجود الگوهای اخلاقی، پایداری اخلاقی را در برابر فشارهای محیطی مقاوم می‌سازند. همان‌طور که یکی از مصاحبه‌شوندگان بیان کرد، پایداری اخلاقی «ترکیبی از ریشه هر شخصی مانند وجدان، باور به ارزش‌ها و شجاعت است و پشتیبانی محیطی مثل قوانین، فرهنگ سازمانی و حمایت مدیران» – بنابراین بدون وجدان درونی، حتی حمایت‌های بیرونی نیز ناکافی خواهد بود.

**شرایط مداخله‌گر:** شرایطی هستند که راهبردها از آن‌ها متأثر می‌شوند. این شرایط را مجموعه‌ای از متغیرهای میانجی و واسط تشکیل می‌دهند. شرایط مداخله‌گر، شرایط ساختاری هستند که مداخله سایر عوامل را تسهیل یا محدود می‌کنند و صبغه علی و عمومی دارند. بر اساس کدگذاری‌های انجام‌شده، شرایط مداخله‌گر پایداری اخلاقی حساب‌برسان در جدول ۳ لحاظ شده است.

جدول ۳: کدها و مقولات مربوط به شرایط مداخله‌گر پایداری اخلاقی حساب‌برسان

مقوله‌های اصلی	مقوله‌های جزئی	متن مصاحبه
فشارهای اقتصادی و شغلی	ترس از اخراج یا از دست دادن مشتری در شرایط اقتصادی ناپایدار	فشارهای اقتصادی و شغلی ( ترس از اخراج یا از دست دادن مشتری).
فشار کارفرما و روابط شخصی	اصرار مدیریت بر نشان دادن نتایج مثبت حسابرسی برای حفظ سهام	فشار کارفرما زمانی که مدیریت اصرار دارد نتایج حسابرسی مثبت نشان داده شود. به عنوان مثال وقتی مدیر مالی شرکت از حساب‌برسان می‌خواهد برخی هزینه‌های غیرمجاز را به عنوان هزینه‌های عملیاتی مثبت کند.
محیط رقابتی و حق‌الزحمه پایین	رقابت ناسالم موسسات برای جذب و حفظ مشتریان با قیمت‌های پایین	فشارهای اقتصادی و رقابت‌های ناسالم برای جذب مشتری.
فشارهای داخلی سازمانی و همکاران	فشار همکاران و شرکا برای تسریع کار و نادیده گرفتن جزئیات حساس	فشار از جانب همکاران، مدیران و شرکای موسسه حسابرسی ممکن است بخواهند کار سریع تر تمام شود و برخی حسابها رسیدگی نشود.
چالش‌های قانونی و اطلاعاتی ناقص	ابهام و پیچیدگی در استانداردها و قوانین حسابرسی و عدم وضوح	چالش مرتبط به پیچیدگی موضوعات مرور بررسی و یا ابهام دار یا قصد ابهام در استانداردها و قوانین، فقدان اطلاعات کامل با اطلاعات ناقص یا متناقض که تصمیم‌گیری را دشوار می‌نماید.
وابستگی به ذی‌نفعان و مشتریان	روابط طولانی‌مدت با مشتری و ایجاد صمیمیت بیش از حد و تعارض منافع	روابط طولانی بیش از آشنایی بیش از حد با ایشان که موجب روابط شخص و صمیمیت شود که استقلال حسابرس را به خطر می‌اندازد.
فشارهای غیراخلاقی مشتریان	دستکاری صورت‌های مالی توسط مشتریان و عدم همکاری کامل در ارائه داده‌ها	فشارهای غیر اخلاقی از سوی مشتریان مانند دستکاری صورتهای مالی و تهیه در صورت عدم همکاری یا عدم ارائه اطلاعات کافی و یا همراه کننده.

## فتاحی بافقی و همکاران

رقابت قیمتی و مالی ناسالم	کاهش حق الزحمه و رقابت زیرقیمت توسط رقبا برای برنده شدن مناقصات	حق الزحمه‌های پایین حسابرس، وجود رقاباتی که زیر قیمت متداول کار حسابرسی را انجام می‌دهند.
نبود حمایت سازمانی و حقوقی	نبود سیستم‌های حمایتی داخلی در موسسات حسابرسی برای گزارش تخلفات	نبود سیستم‌های حمایتی داخلی در برابر چالش‌ها.
ضعف در استانداردهای حرفه‌ای	استانداردهای حرفه‌ای مبهم یا قدیمی و عدم همگامی با تحولات	استانداردهای حرفه‌ای مبهم یا قدیمی که همگام با تحولات کسب و کار نباشد.
ضعف نظارتی و قانونی	ضعف نهادهای نظارتی و قانونی در برخورد قاطع با تخلفات اخلاقی	ضعف نهادهای نظارتی و قانونی در برابر تخلف.
تضعیف استقلال حرفه‌ای	تضعیف استقلال حسابرس از طریق روابط ناسازگار با مشتریان بلندمدت	تضعیف استقلال حسابرس و تمرکز بر روابط ناسازگار به حرفه یا مشتریان و باروابط بلند مدت.
فشارهای مدیریتی و هیئت مدیره	فشار از سوی هیئت مدیره و کمیته‌های حسابرسی برای تغییر اظهارنظرها	فشار از سوی هیئت مدیره و کمیته‌های حسابرسی، ممکن است فشار بیشتری به حسابرسان وارد کنند تا اصول اخلاقی را نادیده بگیرند.
چالش‌های اطلاعاتی و ابهام داده‌ها	اطلاعات ناقص یا متناقض ارائه شده توسط شرکت‌ها و همراه کننده بودن	اطلاعات ناقص یا متناقض ارائه شده توسط شرکت‌ها و همراه کننده بودن.
فشارهای اقتصادی کلان	محیط تورمی و اقتصادی ناپایدار کشور و تأثیر بر تصمیمات مالی	در سازمان‌های خصوصی محیط رقابتی ناشی از شرایط اقتصادی حاکم بر کشور خصوصا در شرایط تورم لجام گسیخته.
فشارهای فرهنگی و قومی	گرایش‌های فرهنگی و باورهای قومی که با اصول حرفه‌ای تعارض ایجاد می‌کنند	مواقعی که گرایش‌های فرهنگی و باورهای مذهبی، فلسفی یا وابستگی‌های قومی وجود داشته باشد می‌توانند باعث چالش در تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرس شوند.
وابستگی مالی به مشتریان	وابستگی مالی موسسات به یک مشتری عمده و ریسک از دست دادن درآمد	وابستگی مالی موسسات به یک مشتری عمده ( عمده درآمد سالانه حسابرس از یک مشتری).
روابط شخصی و صمیمیت مداخله‌گر	فشار برای چشم‌پوشی از اشتباهات به دلیل روابط شخصی یا هدایا	فشار برای چشم‌پوشی از اشتباهات به دلیل روابط شخصی، دریافت هدایای گران قیمت.
حساسیت ذی‌نفعان و سهامداران	چالش در اظهارنظر مشروط یا مردود به دلیل حساسیت سهامداران و سرمایه‌گذاران	در حسابرسی معمولاً در مواردی که اظهار نظر حسابرس به غیر از مقبول (مشروط، عدم اظهارنظر و به ویژه مردود) ارائه می‌گردد، در روال عادی صاحبان سهام نسبت به موارد منعکس در گزارش، حساسیت نشان می‌دهند.
گمراهی اطلاعاتی و عدم شفافیت	عدم دسترسی به اطلاعات کامل و همراه کننده بودن داده‌های ارائه شده	فقدان اطلاعات کامل با اطلاعات ناقص یا متناقض که تصمیم‌گیری را دشوار می‌نماید.
فشار رسانه‌ای و رقابتی	فشار رسانه‌ای و فضای رقابتی برای انتشار گزارش‌های مثبت و دلگرم‌کننده	محیط رقابتی وقتی موسسات حسابرسی در رقابت برای حفظ یا جذب مشتری هستند، ممکن است فشار بیاورند که حسابرس ( انعطاف پذیرتر ) باشد.
تعارض منافع شخصی	تعارض منافع ناشی از هدایا، روابط نزدیک یا وابستگی‌های خانوادگی	تعارض منافع ناشی از هدایا یا روابط نزدیک، وابستگی مالی زیاد به یک مشتری.
تعارض قوانین و استانداردها	قوانین مالیاتی و مقرراتی که با استانداردهای حسابداری تعارض دارند	قوانین مربوط به تجدید ارزیابی دارایی‌ها وجود دارد که اجازه نمی‌دهد افزایش سرمایه به سادگی انجام شود. طبق استانداردها، افزایش سرمایه باید از محل حقوق صاحبان سهام و بر اساس دارایی‌های قابل استهلاک صورت گیرد. اما اخیراً قوانینی تصویب شده که به شرکت‌ها اجازه می‌دهد بدون توجه به این استانداردها، افزایش سرمایه انجام دهند.
فشار برای دستکاری دارایی‌ها	فشار برای شناسایی دارایی‌های نامشروع تحت فشار شرکت‌های دانش‌بنیان	در مورد شناسایی دارایی‌های نامشروط، شرکت‌های دانش‌بنیان فشار زیادی به سازمان وارد می‌کردند تا این دارایی‌ها را شناسایی کنند، اما سازمان به این فشارها مقاومت کرد.

## حسابداری، امور مالی و هوش محاسباتی

عدم رقابت واقعی حرفه‌ای	محیط بدون رقابت واقعی در حسابرسی ایران و تمرکز بر روابط	واقعیت این است که تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرس اغلب تحت تاثیر فشارها و موانع بیرونی قرار می‌گیرد. این فشارها می‌تواند باعث شوند حسابرس بین پایبندی به اصول حرفه‌ای و منافع کوتاه مدت دچار چالش اخلاقی می‌شود.
ترس از آسیب به شهرت حرفه‌ای	ترس از پیامدهای شغلی مانند از دست دادن شهرت و اعتبار حرفه‌ای	ملاحظات شخصی _ حسابرس گاهی به خاطر نگرانی از پیامدهای شغلی ممکن است تحت فشار باشد.
فشار برای سکوت سازمانی	فشار برای سکوت در برابر تخلفات به نفع موسسه و حفظ مشتری	فشار از سوی همکاران یا شرکای موسسه مبنی بر اولویت داران به منافع موسسه یا سکوت در برابر تخلفات و یا نادیده گرفتن آنها.
چالش‌های تورمی و اقتصادی	چالش‌های ناشی از تورم لجام‌گسیخته و شرایط اقتصادی بر حق‌الزحمه	در سازمان‌های خصوصی محیط رقابتی ناشی از شرایط اقتصادی حاکم بر کشور خصوصاً در شرایط تورم لجام‌گسیخته.
فشارهای بورسی و سرمایه‌گذاری	فشار از سوی بورس برای عدم شناسایی سهام خزانه در سیدگردان‌ها	بورس فشار زیادی به سازمان حسابرسی وارد می‌کند تا سیدگردان‌ها را جزو سهام خزانه ندانند، اما سازمان بر این نظر اصرار داشت که ماهیتاً این‌ها سهام خزانه هستند و باید همانند سهام خزانه در صورت‌های مالی ثبت و افشا شوند.
تعویق هزینه‌ها و اختلاف مالیاتی	تعویق هزینه‌ها توسط شرکت‌های بورسی و اختلاف بر سر کسری مالیات	در شرکت‌های بورسی، زمانی که شرکتی سودی را تعیین کرده و برخی موارد مانند کسری مالیات مورد توافق قرار نمی‌گیرد، اختلافاتی پیش می‌آید. شرکت‌های بورسی معمولاً هزینه‌ها را به تعویق می‌اندازند و این موضوع می‌تواند چالش‌هایی را برای حسابرسان ایجاد کند.
فشار برای افزایش سرمایه نامتعارف	فشار برای افزایش سرمایه بدون رعایت استانداردهای حقوق صاحبان سهام	قوانین اخیراً تصویب شده که به شرکت‌ها اجازه می‌دهد بدون توجه به این استانداردها، افزایش سرمایه انجام دهند. این باعث شده که ترازنامه‌ها بزرگ‌تر شوند و نقدینگی شرکت‌ها ضعیف بماند.
ناهنجاری‌های کلان فرهنگی-اقتصادی	ناهنجاری‌های مالی، اقتصادی و فرهنگی که آستانه اخلاق را پایین می‌آورند	مشکلات موجود در جامعه حرفه‌ای از جمله حق‌الزحمه‌های پایین حسابرس، و وجود رقابتی که زیر قیمت متداول کار حسابرسی را انجام می‌دهند و تناقض بزرگی که موجب گردیده اغلب کارفرمایان حسابرس "بد" را به حسابرس "خوب" اطلاق کنند و مجموعه ناهنجاری‌های مالی، اقتصادی و فرهنگی باعث پایین بودن آستانه رعایت موازین اخلاق و حرفه‌ای گردید.
انعطاف‌پذیری اجباری رقابتی	رقابت برای حفظ مشتری و انعطاف‌پذیری بیش از حد در گزارش‌دهی	محیط رقابتی وقتی موسسات حسابرسی در رقابت برای حفظ یا جذب مشتری هستند، ممکن است فشار بیآورند که حسابرس (انعطاف پذیرتر) باشد.
فشار ذی‌نفعان ناروا	فشار ذی‌نفعان برای خواسته‌های ناروا و عدم آگاهی از شفافیت	نقش فرهنگ عمومی و آگاهی بازار که حامی شفافیت و صداقت باشد و از فشار ذی‌نفعان در خصوص خواسته‌های ناروا کاسته شود ذی‌نفعان از اهمیت گزارش‌های مالی شفاف آگاه شوند.
چالش‌های ابهام در مرور حرفه‌ای	چالش‌های مرتبط به مرور و بررسی موضوعات پیچیده و ابهام‌دار	چالش مرتبط به پیچیدگی موضوعات مرور بررسی و یا ابهام داریا قصد ابهام در استانداردها و قوانین.

شرایط مداخله‌گر پایداری اخلاقی حسابرسان شامل هفت دسته مانع و چالش واقعی در حرفه حسابرسی ایران است که مسیر پایداری اخلاقی را کند یا منحرف می‌سازند: فشارهای اقتصادی و شغلی (ترس از اخراج، کاهش حق‌الزحمه، وابستگی مالی به مشتری عمده)، فشارهای سازمانی و مدیریتی (اصرار بر نتایج مثبت، فشار همکاران برای تسریع کار و سکوت در برابر تخلفات)، چالش‌های قانونی و استانداردها (ابهام استانداردها، تعارض قوانین مالیاتی با استانداردها، ضعف نظارت)، چالش‌های مرتبط با مشتری (روابط طولانی‌مدت، دستکاری صورت‌های مالی، فشار برای اظهار نظر مقبول)، فشارهای فرهنگی و اجتماعی (باورهای قومی متعارض، ناهنجاری‌های فرهنگی، فشار ذی‌نفعان)، چالش‌های ساختاری حرفه (نبود سیستم حمایتی برای گزارش تخلفات، تمرکز بر روابط به جای شایستگی)، و چالش‌های فردی و شخصی (ترس از پیامدهای شغلی، تعارض منافع ناشی از هدایا). همان‌طور که یکی از مصاحبه‌شوندگان بیان کرد، تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرس اغلب تحت تأثیر این فشارها و موانع بیرونی قرار می‌گیرد و او را بین پایبندی به اصول حرفه‌ای و منافع کوتاه‌مدت دچار چالش می‌کند. بنابراین، پایداری اخلاقی بدون مدیریت و مقابله با این مداخله‌گرها شکننده باقی می‌ماند و نیازمند حمایت‌های قانونی، نظارتی و سازمانی مؤثر است.

## فتاحی بافقی و همکاران

**بستر حاکم:** به شرایط خاصی که بر راهبردها تأثیر می‌گذارد بستر گفته می‌شود. تمیز آن‌ها از شرایط علی مشکل است. این شرایط را مجموعه‌ای از مفاهیم، طبقه‌ها یا متغیرهای زمینه‌ای تشکیل می‌دهند در مقابل شرایط علی که مجموعه‌ای از متغیرهای فعال است. گاهی اوقات متغیرهای بسیار مرتبط را ذیل شرایط علی و متغیرهایی با ارتباط کمتر را ذیل بستر حاکم طبقه‌بندی می‌کنند. بر اساس کدگذاری‌های انجام‌شده، بستر حاکم پایداری اخلاقی حسابرسان در جدول ۴ لحاظ شده است.

**جدول ۴: کدها و مقولات مربوط به بستر حاکم پایداری اخلاقی حسابرسان**

مقوله‌های اصلی	مقوله‌های جزئی	متن مصاحبه
فرهنگ شفافیت و اخلاقی	فرهنگ سازمانی مبتنی بر صداقت	فرهنگ سازمانی مبتنی بر صداقت و شفافیت، وجود حمایت‌های قانونی و حرفه‌ای از حسابرسان، استقلال و بیطرفی در فرآیند حسابرسی، آموزش و توسعه اخلاق حرفه‌ای، قدر دانی و حمایت از گزارش دهندگان تخلفات.
نظارت حرفه‌ای و قانونی	نظارت مستمر و کنترل‌های داخلی	نظارت‌های مستمر و کنترل‌های داخلی موثرمجامع حرفه‌ای و کمیته‌های اخلاقی داخلی و برخوردهای قاطعانه در برابر تخلف، سیستم پایش مبتنی بر کیفیت اخلاق و ارتقای مناسب حسابرس موضوعات مهم را گزارش می‌کند.
خودپنداره و تصویر ذهنی	تصویر ذهنی و خودپنداره حرفه‌ای	تصویر ذهنی از خود، تعاریف شخصی از موفقیت، خودپنداره، ترس از قضاوت، فشار روانی، حسادت، اضطراب اجتماعی و فشار روانی.
محیط کار حرفه‌ای	محیط کار و نوع شغل حسابرسی	مشاغل فیزیکی، محیط کار، نوع شغل.
فرهنگ سازمانی اخلاقی	فرهنگ اخلاقی محور سازمانی	فرهنگ سازمانی توأم با اخلاق، صداقت و کیفیت کارموسسه حسابرسی.
آگاهی عمومی و ذی‌نفعان	آگاهی عمومی و سرمایه‌گذاران	آگاهی عمومی و اهمیت به حسابرس و شفافیت مالی از سوی سرمایه‌گذاران موجب رعایت اخلاق حرفه‌ای می‌شوند.
حمایت قانونی و استقلال	حمایت قانونی و استقلال	حمایت‌های قانونی و حرفه‌ای از حسابرسان، استقلال و بیطرفی در فرآیند حسابرسی.
آموزش و قردادانی	آموزش و قردادانی حرفه‌ای	آموزش و توسعه اخلاق حرفه‌ای، قدر دانی و حمایت از گزارش دهندگان تخلفات.
قوانین استانداردها	قوانین و استانداردهای الزام‌آور	وجود مجموعه‌ای از قوانین و مقررات، استانداردهای الزام‌آور حرفه‌ای حسابرس را ملزم به رعایت آن می‌نماید.
نظارت مجامع	نظارت مجامع حرفه‌ای	مجامع حرفه‌ای بر عملکردموسسات نظارت دارند و در صورت تخلف برخوردهای انضباطی می‌نمایند که ترس از مجازات عامل باز دارنده قوی در برابر تخلفات حسابرس می‌تواند برشمرد.
ارزش‌های سازمانی	ارزش‌های حاکم در موسسات	محیط کاری و ارزش‌هایی که درموسسات حسابرسی حاکم است بر استقلال، کیفیت کار و اخلاق حسابرسان تأثیر گذار است.
شهرت حرفه‌ای	شهرت و اعتبار حرفه‌ای	شهرت و اعتبار حرفه‌ای نیز در گرو رعایت اخلاق است و هر گونه تخلف می‌تواند باعث از دست رفتن اعتبار عمومی و آسیب به آینده شغلی حسابرس باشد.
فرهنگ ناسالم	فرهنگ ناسالم و کمبود نظارت	فرهنگ سازمانی ناسالم ( رشوه، پنهان کاری، زدوبند)، کمبود نظارت و پاسخگویی در حرفه حسابرسی.
روابط و تنبیه	روابط شخصی و تنبیه گزارش‌دهندگان	روابط شخصی یا نزدیکی بیش از حد با مدیریت، بی توجهی یا تنبیه گزارش دهندگان تخلفات.
استانداردهای کیفی	اجرای استانداردهای کیفی	موسسات حسابرس که استاندارد ۲۲۰ حسابرسی را اجرایی نموده اند به خصوص ۲۲۰ تجدید نظر شده و فرآیندهای مدیریت کیفیت خدمات اطمینان بخش ماننداستاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت در حسابرسی و سایر خدمات اطمینان‌بخشی و استانداردهای بین‌المللی کنترل کیفیت در حسابرسی، بررسی و سایر خدمات اطمینان‌بخشی. در رفتار اخلاقی حسابرسان بسیار می‌تواند موثر باشد.
امنیت سازمانی	محیط امن روحی و روانی	محیط امن از لحاظ روحی و روانی می‌تواند عامل تأثیرگذار در بروزیا کم فروغ شدن یک رفتار اخلاقی به ویژه در محیط حسابرس گردد.
اجرای اصول	اجرای اصول حرفه‌ای	چگونگی اجرای اصول حرفه‌ای
روابط انسانی	روابط انسانی بر پایه روانشناسی	چگونگی روابط انسانی مناسب حاکم بر سازمان مربوط بر پایه اصول روانشناسی اجتماعی.
رفتار مدیریتی	رفتار مدیران ارشد	چگونگی استقرار رفتار مدیران ارشد سازمان ناشی از روابط سیاسی و عقیدتی افراطی.
صلاحیت مدیریتی	صلاحیت مدیران موسسه	صلاحیت فردی و اخلاقی شرکا ومدیران اصلی موسسه حسابرسی.
تجربیات حرفه‌ای	تجربیات شخصی و حرفه‌ای	مسائل موارد در بند بالا، تجربیات شخصی و حرفه‌ای حسابرسان.

## حسابداری، امور مالی و هوش محاسباتی

بستر حاکم بر پایداری اخلاقی حسابرسان شامل شش دسته عامل اصلی است که می‌توانند پایداری اخلاقی را تسهیل یا تضعیف کنند: فرهنگ سازمانی و ارزش‌های حاکم (فرهنگ اخلاق محور و شفاف در مقابل فرهنگ ناسالمی مانند رشوه و پنهان کاری)، نظارت و کنترل‌های حرفه‌ای (نظارت مستمر، برخورد قاطع با تخلفات و اجرای استانداردهای کیفی)، حمایت‌های قانونی و حرفه‌ای (حمایت از حسابرسان و گزارش‌دهندگان تخلفات)، عوامل روانی و فردی (خودپنداره حرفه‌ای، امنیت روانی و صلاحیت اخلاقی مدیران)، عوامل اجتماعی و عمومی (آگاهی سرمایه‌گذاران، شهرت حرفه‌ای و روابط انسانی)، و عوامل تضعیف‌کننده بستر (روابط شخصی با مدیریت، تنبیه گزارش‌دهندگان و کمبود نظارت). همان‌طور که یکی از مصاحبه‌شوندگان بیان کرد، فرهنگ سازمانی توأم با اخلاق و صداقت، همراه با نظارت‌های مستمر و برخوردهای قاطعانه، بستری امن برای پایداری اخلاقی فراهم می‌آورد، در حالی که فرهنگ ناسالم و کمبود نظارت، این بستر را تضعیف می‌کند. بنابراین، تقویت فرهنگ سازمانی شفاف، نظارت مؤثر، حمایت قانونی و ایجاد محیط امن روانی، از اولویت‌های اصلی تسهیل پایداری اخلاقی حسابرسان در ایران است.

**پیامدها:** برخی از طبقه‌ها بیانگر نتایج و پیامدهایی هستند که در اثر اتخاذ راهبردها به وجود می‌آیند. این روش کدگذاری که اصطلاحاً به آن مدل پارادایم کدگذاری محوری گفته می‌شود توسط اشتراوس و کوربین ارائه شده است و به این دلیل محوری گفته می‌شود که کدگذاری حول محور یک طبقه انجام می‌شود. بر اساس کدگذاری‌های انجام‌شده، پیامدهای پایداری اخلاقی حسابرسان در جدول ۵ لحاظ شده است.

جدول ۵: کدها و مقولات مربوط به پیامدهای پایداری اخلاقی حسابرسان

مقوله‌های اصلی	مقوله‌های جزئی	متن مصاحبه
تقویت حرفه حسابرسی	افزایش اعتبار و جذب استعدادها	تقویت حرفه حسابرسی _ حرفه‌ای که حسابرسان آن به صداقت و استقلال پایبند باشند، اعتبار حرفه را افزایش می‌دهد.
اعتماد و شفافیت اجتماعی	بهبود اعتماد عمومی و شفافیت	افزایش اعتماد عمومی _ سرمایه‌گذاران، سهامداران و عموم مردم به گزارش‌های مالی و تصمیمات اقتصادی اعتماد می‌کنند.
اعتبار سازمان‌ها	بهبود حاکمیت شرکتی و دسترسی به منابع	بهبود اعتبار سازمان‌ها _ سازمان‌هایی که حسابرسان مستقل و اخلاق مدار دارند، شهرت بهتری در جامعه.
پیامدهای منفی عدم پایداری	کاهش اعتبار و بی‌اعتمادی عمومی	کاهش اعتبار و حرفه حسابرسی، از دست رفتن اعتماد عمومی.
آسیب به سازمان و بازار	افزایش فساد و بی‌ثباتی اقتصادی	افزایش فساد و کلاهبرداری از دست دادن شهرت و دشواری جذب منابع مالی، را در پی خواهد داشت.
اعتماد بازار مالی	ستون اعتماد در بازار مالی	حفظ اصول اخلاقی توسط حسابرسان، ستون اعتماد در حرفه حسابرسی و کل بازار مالی است.
جذب استعداد و استانداردها	جذب استعدادها برتر و تقویت استانداردها	برحرفه حسابرسی که موجب افزایش اعتبار حرفه، جذب استعدادها برتر، تقویت استانداردهای حرفه‌ای و کاهش و مهارت‌های قانونی و نظارتی برای حرفه را در پی دارد.
امنیت جامعه	احساس امنیت جامعه از سوءاستفاده	برای عموم باعث از بین رفتن اعتماد عمومی و احساس امنیت جامعه در سو استفاده‌های مالی.
شفافیت سازمانی	افزایش شفافیت و پاسخگویی سازمانی	بر اعتبار صاحبکاران یا سازمان‌ها موجب افزایش شفافیت و پاسخگویی، بهبود حاکمیت شرکتی و دسترسی بهتر به منابع مالی و افزایش شهرت و ارزش برندهای آنان.
کاهش جذابیت حرفه	کاهش جذابیت حرفه برای جوانان	عدم پایداری ارزش‌های اخلاقی: برحرفه: شامل کاهش اعتبار حرفه، بی‌اعتمادی عمومی بر حسابرسان، افزایش جرائم و مجازات‌ها و کاهش جذابیت حرفه برای جوانان هستند.
نامنی اقتصادی	احساس نامنی و ناعدالتی اقتصادی	براعتماد عمومی که از بین رفتن کامل اعتماد احساس نامنی و ناعدالتی اقتصادی در پی خواهد داشت.
از دست رفتن شهرت	از دست رفتن شهرت سازمانی	بر اعتبار سازمان‌ها که موجب از بین رفتن شفافیت و پاسخگویی افزایش فساد و کلاهبرداری از دست دادن شهرت و دشواری جذب منابع مالی، را در پی خواهد داشت.
بی‌ثباتی بازار	بی‌ثباتی و فرار سرمایه	بر بازار سرمایه شامل بی‌ثباتی و ناکارآمدی سرمایه بازار، فرار سرمایه‌های داخلی و خارجی، افزایش دارایی و تحقیق نادرست منابع.

## فتاحی بافقی و همکاران

رشد و شفافیت اقتصادی	دستیابی به شفافیت مالی و رشد اقتصادی	رشد و توسعه اقتصادی نیازمند شفافیت مالی است و شفافیت مالی نیاز به حضور حسابرسان متعهد، حرفه‌ای و اخلاق مدار دارد. بنابراین به شرط فراهم بودن تمامی ابزار رشد و توسعه و پایداری حسابرسان در اصول اخلاق طبیعی است به شفافیت مالی دست خواهیم یافت.
سرمایه‌گذاری اخلاقی	سرمایه‌گذاری بلندمدت در اخلاق	پایداری بر ارزش‌های اخلاقی سرمایه‌گذاری بلند مدتی است که سود آن بر همه می‌رسد.
ثبات خدمات	ثبات در ارائه خدمات حسابرسی	با توجه ماهیت اعتبار بخشی حسابرس و رعایت اصول اخلاق به عنوان یک عامل پایدار و ثبات در ارائه خدمات حسابرسی تلقی می‌گردد.
تصمیم‌گیری اقتصادی	تصمیم‌گیری صحیح اقتصادی ملی	پایدار بودن حسابرسان بر اصول اخلاقی باعث می‌شود عمده صورت‌های مالی بنگاه‌های اقتصادی بر مبنای استانداردهای حسابداری یک شکل ارائه گردد و از طریق تجمیع آمار و اطلاعات مربوطه در کشور، می‌تواند منجر به تصمیم‌گیری صحیح اقتصادی در مملکت شود.
تداوم و اعتماد	تداوم فعالیت و اعتماد عمومی	خدمات اعتبار دین نیازمند اعتماد عمومی است. بنابراین پایبندی به اصول اخلاقی در وز حسابرسی مبنی نیاز تداوم فعالیت آن است. در غیر این صورت مدیران موسسات به شکلی در خواهد آمد که امروزه شاهد آنیم.
از بین رفتن اعتبار نهادی	از بین رفتن اعتبار در نهادهای مالی	اعتبار حسابرسی به رعایت اصول اخلاقی است یعنی خدمات اطمینان بخش نیازمند رعایت اصول اخلاقی است هر جا این اصول رعایت نشد اعتبار حرفه در نزد سازمان‌ها، بازار سرمایه، شبکه بانکی، صنعت بیمه از بین میره و به هر حال نیازی که این سازمان‌ها برای خدمات اطمینان بخش دارند در صورت که این موارد رعایت نشد یعنی اثرش از دست می‌دهد و به تدریج یعنی موضوع تداوم فعالیت حسابرسی از دست میره.
اعتلای حرفه و تصمیم کلان	اعتلای حرفه و تصمیم‌گیری کلان مالی	اگر حسابرسان مستقل به وظایف حرفه‌ای خود به عنوان حسابرس مستقل پایبند بوده و صرف نظر از اظهار نظر حرفه‌ای خود طبق استانداردهای حسابرسی، رهنمودهای لازم نیز به شرکت ارائه نمایند، نهایتاً باعث اعتلای حرفه حسابرسی شده و آثار اظهار نظرهای منطقی حسابرسان نسبت به صورت‌های مالی در سطح جامعه باعث تهیه مطلوب صورت‌های مالی شده و در سطح کلان تصمیم‌گیری مالی منطقی درمجامع عمومی نسبت به صورت‌های مالی و در نهایت اثرات آن در دخل و خرج و بودجه کل کشور و تصمیم‌گیری‌های صحیح مالی و اقتصادی در سطح کلان خواهد شد.
شفافیت گزارش‌ها	تضمین شفافیت و دقت گزارش‌ها	اخلاق در حسابداری از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است و رعایت آن تضمین‌کننده شفافیت و دقت در گزارش‌های مالی است. عدم رعایت اصول اخلاقی، عواقب سنگینی برای سازمان و حرفه حسابداری به همراه خواهد داشت.
حفظ منافع و محرمانگی	حفظ منافع مشتریان و محرمانگی	حسابداران باید همواره تصمیمات خود را به صورت بی‌طرفانه اتخاذ کنند تا منافع مشتریان حفظ شود. یکی از اصول اساسی آیین‌نامه اخلاقی در حسابداری، حفظ محرمانگی اطلاعات مالی است. افشای اطلاعات مالی، بدون دلیل قانونی، می‌تواند به اعتماد ذی‌نفعان لطمه بزند.
از دست دادن مشتریان	از دست دادن مشتریان به دلیل نقض اخلاق	اخلاق کمک می‌کند تا حسابرسان شرکت‌ها اطلاعات دقیق و قانونی را در اظهارنامه‌های خود ارائه دهند و شفافیت اطلاعاتی را موجب میشود. هرگونه نقض اصول اخلاقی ممکن است این اعتماد را از بین ببرد و به از دست دادن مشتریان منجر شود.
اعتماد حرفه و بازار	ستون اعتماد حرفه و بازار	حفظ اصول اخلاقی توسط حسابرسان، ستون اعتماد در حرفه حسابرسی و کل بازار مالی است.
کاهش مهارت‌های قانونی	کاهش مهارت‌های قانونی و نظارتی	برحرفه حسابرسی که موجب افزایش اعتبار حرفه، جذب استعدادها برتر، تقویت استانداردهای حرفه‌ای و کاهش و مهارت‌های قانونی و نظارتی برای حرفه را در پی دارد.
امنیت از سوءاستفاده	احساس امنیت از سوءاستفاده	برای عموم باعث از بین رفتن اعتماد عمومی و احساس امنیت جامعه در سو استفاده‌های مالی.

## حسابداری، امور مالی و هوش محاسباتی

پیامدهای پایداری اخلاقی حسابرسان شامل اثرات مثبت و منفی در سطوح مختلف است. در سمت مثبت، پایداری اخلاقی منجر به تقویت اعتبار حرفه، جذب استعدادها، برتر، افزایش اعتماد عمومی و شفافیت مالی، بهبود حاکمیت شرکتی، کارایی بازار سرمایه، جذب سرمایه‌گذاران، و در سطح کلان، رشد و توسعه اقتصادی و تصمیم‌گیری صحیح ملی می‌شود. در مقابل، عدم پایداری اخلاقی پیامدهای منفی همچون کاهش اعتبار حرفه، از دست رفتن اعتماد عمومی، افزایش فساد و کلاهبرداری، بی‌ثباتی بازار سرمایه، فرار سرمایه، کاهش جذابیت حرفه برای جوانان و تهدید تداوم فعالیت حسابرسی را به همراه دارد. همان‌طور که یکی از مصاحبه‌شوندگان بیان کرد: «حفظ اصول اخلاقی توسط حسابرسان، ستون اعتماد در حرفه حسابرسی و کل بازار مالی است» و «رشد و توسعه اقتصادی نیازمند شفافیت مالی و حضور حسابرسان متعهد و اخلاق مدار است». بنابراین، پایداری اخلاقی حسابرسان نه تنها برای اعتبار حرفه، بلکه برای ثبات اقتصادی و توسعه ملی حیاتی و غیرقابل انکار است.

**راهبردها:** بیانگر رفتارها، واقعیت‌ها و تعاملات هدف‌داری هستند که تحت تأثیر شرایط مداخله‌گر و بستر حاکم، حاصل می‌شوند. بر اساس کدگذاری‌های انجام‌شده، راهبردهای پایداری اخلاقی حسابرسان در جدول ۶ لحاظ شده است.

جدول ۶: کدها و مقولات مربوط به راهبردهای پایداری اخلاقی حسابرسان

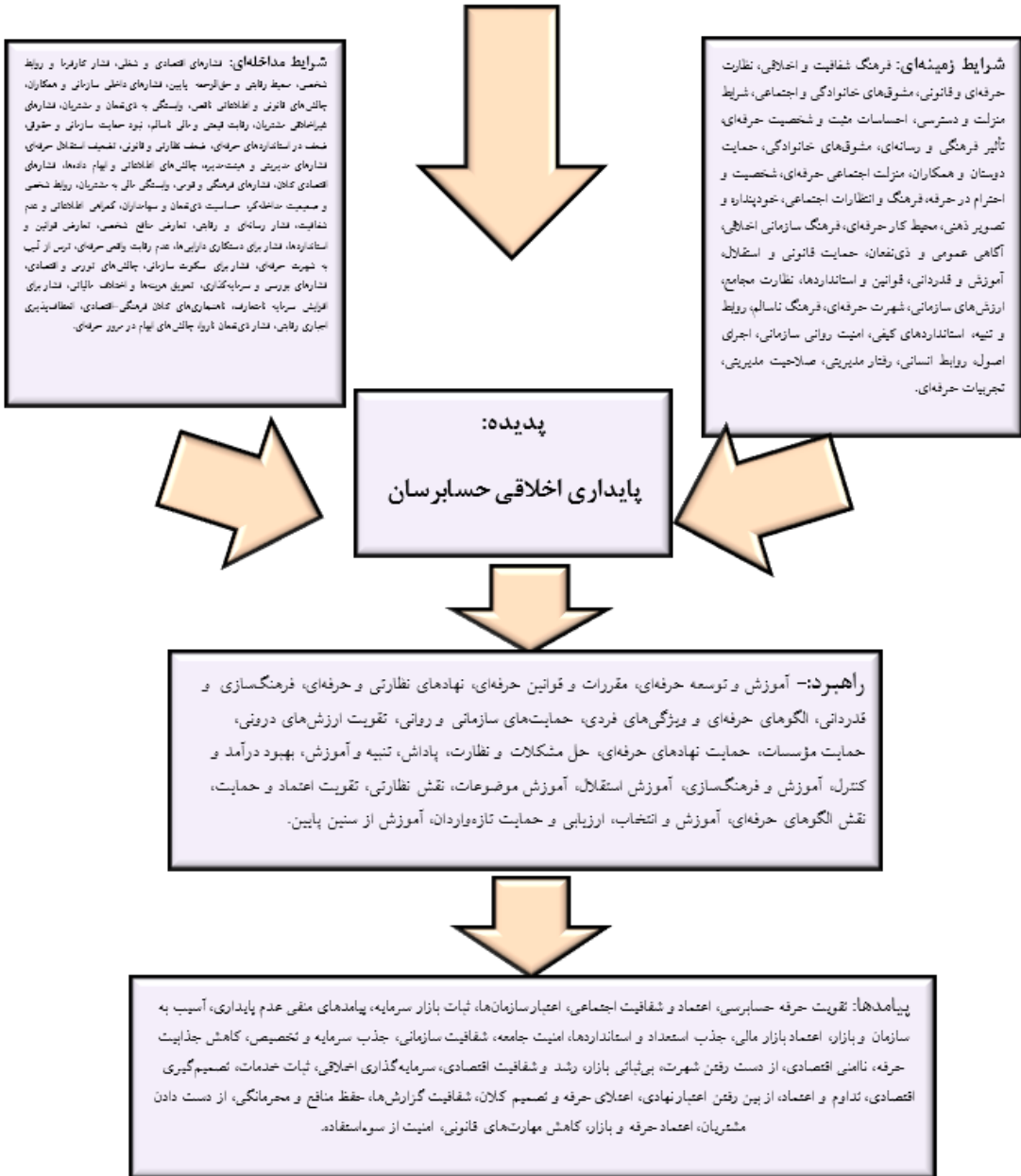
مقوله‌های اصلی	مقوله‌های جزئی	متن مصاحبه
آموزش و توسعه حرفه‌ای	آموزش مستمر استانداردهای اخلاقی	آموزش حسابرسان در خصوص استانداردهای اخلاقی، تکنیک‌های مواجهه با فشار و تصمیم‌گیری در موقعیت‌های دشوار مهارت‌های مقاومت روانی، تقویت توانایی ایستادگی در برابر فشارهای مالی یا اجتماعی.
مقررات و قوانین حرفه‌ای	تدوین قوانین شفاف و حمایت قانونی	استانداردهای اخلاقی شفاف و الزام آور، مانند استقلال، بیطرفی و راز داری. حمایت قانونی از حسابرسان مستقل برای افشاگران و حسابرسانی که در برابر فشارها مقاومت می‌کنند. تنبیه تخلفات جدی یعنی ضمانت اجرایی برای جلوگیری از عدم رعایت آئین رفتار حرفه‌ای.
نهادهای نظارتی حرفه‌ای	بازرسی مستمر و صدور گواهینامه	بازرسی و ارزیابی مستمر عملکرد حرفه‌ای حسابرسان، نهادهای نظارتی می‌توانند کیفیت و استقلال حسابرسی را بررسی کنند. صدور گواهینامه و پروانه حرفه‌ای، مجوز حرفه‌ای باید مشروط به رعایت آئین رفتار حرفه‌ای باشد. حمایت از حسابرسان در موقعیت‌های پرتنش، ارائه مشاوره و حمایت حقوقی در مواردی که تضاد منافع وجود دارد.
فرهنگ‌سازی و قدردانی	ترویج ارزش‌های اخلاقی در سازمان	سازمان باید ارزش‌های اخلاقی و رعایت آئین رفتار حرفه‌ای را ترویج دهند و حسابرسان را به ارائه گزارش‌های صحیح و مستقل تشویق نمایند و از رفتار صحیح و رعایت اخلاق حرفه‌ای آنها قدردانی نمایند و در خصوص اهمیت رعایت آئین رفتار حرفه‌ای و اخلاقی حسابرسان و پیامدهای ناشی از عدم رعایت آن اطلاع رسانی مناسب انجام دهند.
الگوهای حرفه‌ای و ویژگی‌های فردی	انتخاب افراد مناسب و الگوسازی	ترکیب انتخاب افراد مناسب همراه با آموزش و فرهنگ سازی حرفه‌ای از نکات مهم پایداری اخلاقی حسابرسان است.
حمایت‌های سازمانی و روانی	سیستم‌های پاداش مبتنی بر اخلاق	سیستم پاداش و ارتقا مبتنی بر شایستگی و اخلاق باشد.
تقویت ارزش‌های درونی	تقویت ارزش‌های درونی از طریق آموزش	تقویت ارزش درونی (تعهد) و مهارت‌های فردی (تخصص) از طریق آموزش و توسعه مستمر، افزایش تخصص و صلاحیت حرفه‌ای بالا، توانایی مهارت‌ای ارتباطی و آموزش و منطبق استدلال نمودن.
حمایت موسسات	سازوکار حمایتی در موسسات	سازوکار حمایتی در سطح موسسات حسابرسی که بر اخلاق اهمیت دهند. سیستم کنترل کیفیت فردی مستقر نمایندگانی حقوقی و حرفه‌ای و داخلی ایجاد شود.
حمایت نهادی حرفه‌ای	حمایت در نهادهای حرفه‌ای	سازوکار حمایتی در سطح نهادهای حرفه‌ای شامل تدوین قوانین و استانداردهای حرفه‌ای روشن و بروز، ایجاد نهادهای نظارتی قوی و مستقل، حمایت‌ای قانونی و حقوقی از حسابرسان، سازوکار امن گزارش تخلفات که بدون ترس گزارش شود.
حل مشکلات و نظارت	حل مشکلات مالی و نظارت مستقل	۱. حل مشکلات مالی موسسات و افزایش حق الزحمه حسابرس، ۲. وجود نهاد ناظر مستقل و نظارت به رعایت استانداردهای ۱ و ۲۲۰ حسابرسی، ۳. آموزش.
پاداش، تنبیه و آموزش	نظام پاداش و تنبیه و آموزش روانشناسی	تامین منابع‌های لازم و استفاده از نظام پاداش و تنبیهات و تشویق کارکنان به آشنایی با دوره‌های غیر مرتبط با حسابرسی مانند دوره‌های روانشناسی، انسان‌شناسی.

## فتاحی بافقی و همکاران

بهبود درآمد و کنترل	الف: اقدامات لازم جهت بهبود درآمد اقتصادی حسابرسان. پ: استقرار سیستم‌های کنترل‌های داخلی مناسب در سازمان‌های حسابرسی، داخلی	بهبود درآمد و کنترل
آموزش و فرهنگ‌سازی	ح: آموزش مستمر جهت حسابرسان به منظور آشنایی با کلیه استانداردهای حسابداری و حسابرسی و قوانین جاری کشور. ۱) آموزش و فرهنگ‌سازی از اهمیت خاص برخوردار است، ۲) قوانین حرفه‌ای گاه در این جهت حرکت می‌کند، ۳) نهادهای نظارتی منجر به صورت موردی نیز می‌تواند ایفای نقش کند.	آموزش و فرهنگ‌سازی
آموزش استقلال	آموزش برای حفظ آموزش مهم‌ترین مسئله در حفظ استقلال و اصول اخلاقی است. رعایت اصول اخلاقی، به ویژه برای حسابرسان، ارزش بالایی دارد.	آموزش استقلال
آموزش موضوعات حسابرسی	هر موضوع حسابرسی نیازمند آموزش است، از اصول اخلاق حرفه‌ای گرفته تا استانداردهای حسابداری و حسابرسی.	آموزش موضوعات حسابرسی
نقش نظارتی	نقش نهادهای نظارتی نیز نقش مهمی در این زمینه ایفا می‌کنند. هرچه استقلال حسابرسان بیشتر باشد، اطمینان نهادهای نظارتی به حرفه حسابرسی افزایش می‌یابد و در نتیجه اتکای آنها به گزارش‌های حسابرسی بیشتر خواهد شد.	نقش نظارتی
تقویت اعتماد و حمایت	تقویت اعتماد به نفس و حمایت برای پایداری در مقابل فشارها و تعارضات راه‌های مختلفی وجود دارد از جمله تقویت اعتماد بنفس و شخصیت حسابرسان، پرداخت دستمزد عادلانه و مزایای مکفی، ایجاد حمایت‌های قانونی و سازمانی، برگزاری آموزش‌های مستمر و ایجاد ارتباطی قوی و حمایتگر با حسابرس، زمان بندی مناسب انجام کار.	تقویت اعتماد و حمایت
نقش الگوهای حرفه‌ای	حسابرسان با تجربه و اساتید دانشگاه و مدیران از طرق مختلف بر شکل‌گیری ویژگی‌ها موثر هستند. متدکنجکاوای حرفه‌ای، بردرک گذاری تجربیات، طراحی دروس دانشگاهی و معرفی منابع و حمایت از ایده‌های جدید توسط مدیران و ارائه فرصت‌های رشد.	نقش الگوهای حرفه‌ای
آموزش و انتخاب افراد صلاحیت‌دار	بهبود اقدامات و ساز و کارها، برقراری و ارائه آموزش‌های لازم و کافی و گذراندن موفقیت آمیز رده‌های مختلف حسابرسی و به روز بودن حسابرسان و آشنا نمودن آنها به مسئولیت حرفه‌ای آنها بوده و از طرف دیگر لازم است اعضای هیات مدیره شرکت‌ها و مسئولین مالی شرکت که نقش عمده‌ای در مدیریت شرکت در تهیه صورتهای مالی دارند به وظایف و مسئولیت‌های قانونی خود آشنا بوده و افراد با صلاحیت در رشته کاری خود انتخاب شوند.	آموزش و انتخاب افراد صلاحیت‌دار
ارزیابی و حمایت تازه‌واردان	قاعدتا در صورتی که حسابرسانی که تازه به حرفه حسابرسی مشغول شده اند در صورتی که توسط مقامات رده‌های بالاتر از جمله حسابرسان با تجربه، اساتید دانشگاه، مدیران اخلاق مدار و دلسوز مورد ارزیابی، حمایت و پشتیبانی قرار گیرند، باعث اعتلای حرفه حسابداری حسابرسی و شفافیت صورتهای مالی جهت تصمیم‌گیری کلان مالی و اقتصادی خواهد شد.	ارزیابی و حمایت تازه‌واردان
آموزش از سنین پایین	جنبه‌های ذاتی و اخلاقی رفتار حرفه‌ای، ممکن است بیشتر ذاتی باشد، اما آموزش نیز در این زمینه نقش مهمی دارد. آغاز آموزش این مفاهیم باید از حدود ۱۲ تا ۱۰ سالگی شروع شود، زیرا در ۲۰ سالگی شخصیت فرد به طور کامل شکل گرفته و اصلاح یا تغییر آن ممکن است دشوار باشد.	آموزش از سنین پایین

راهبردهای پایداری اخلاقی حسابرسان شامل پنج حوزه اصلی است: آموزش و توسعه حرفه‌ای (آموزش مستمر استانداردهای اخلاقی، مهارت‌های مقاومت روانی و آغاز آموزش از سنین پایین)، قوانین شفاف و حمایت قانونی (حمایت از افشاگران و تنبیه مؤثر تخلفات)، نظارت و ارزیابی مستمر (بازرسی عملکرد و ایجاد نهادهای نظارتی قوی)، فرهنگ‌سازی سازمانی و نظام پاداش (ترویج ارزش‌های اخلاقی و ارتقا مبتنی بر شایستگی)، و حمایت‌های ساختاری و مالی (افزایش حق‌الزحمه، ایجاد سازوکار امن برای گزارش تخلفات و حمایت از حسابرسان تازه‌وارد). همان‌طور که یکی از مصاحبه‌شوندگان بیان کرد، «آموزش مهم‌ترین مسئله در حفظ استقلال و اصول اخلاقی است» و ترکیب انتخاب افراد مناسب با آموزش و فرهنگ‌سازی، کلید پایداری اخلاقی حسابرسان محسوب می‌شود.

**شرایط علی:** تعهد و درستکاری درونی، شجاعت اخلاقی و استقلال فکری، اعتقادات و تعهدات ریشه‌ای مذهبی، ریشه‌های خانوادگی و تربیتی، تعهدات اجتماعی و فردی حرفه‌ای، گرایش ذاتی و شخصیتی به حرفه، تجربه و استقامت فردی، تفکر انتقادی و هوش اخلاقی، مسئولیت‌پذیری و دقت اکتسابی، صداقت پایه‌ای و ذاتی، استقلال فکری و حرفه‌ای، صلاحیت و مهارت حرفه‌ای، مدیریت استرس و خودآگاهی فردی، ثبات قدم و صبوری درونی، مهارت‌های ارتباطی و عاطفی، هوش ذاتی و استعداد اخلاقی، وجدان کاری و درونی، ایمان و اعتقادات نگهبان، اصول رفتاری محیطی، تعهد به تخصص و دانش، علاقه به یادگیری مداوم، ویژگی‌های ژنتیکی و ذاتی، حمایت خانوادگی اولیه، باورهای اسلامی و اخلاقی، پیگیری الگوهای اولیه، احساس قدرت و اعتماد ذاتی، تمایل به خودارزیابی حرفه‌ای، امانتداری و وظیفه‌شناسی فردی، بی‌طرفی و عینیت ذاتی، کنجکاری و پیگیری حرفه‌ای، شهامت افشاگری فردی، تفکر اقتصادی و بلندمدت



شکل ۱. مدل نهایی پژوهش

## فتاحی بافقی و همکاران

در این تحقیق به منظور بررسی روایی، از روایی محتوایی استفاده شده است. برای بررسی روایی محتوایی به شکل کمی، از دو ضریب نسبی روایی محتوا ( $CVR^1$ ) و شاخص روایی محتوا ( $CVI^2$ ) استفاده می‌شود (شولتز<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۱۳). برای سنجیدن روایی محتوایی دو پرسشنامه بین ۱۵ نفر از خبرگان تقسیم شد.  $CVR$ : برای محاسبه پرسشنامه مخصوص بخش  $CVR$  تقسیم شد و خبرگان و مطلعین بر اساس طیف لیکرت ۳ تایی "ضروری است"، "مفید ولی غیر ضروری" و "غیر ضروری"؛ به مولفه‌های بدست آمده نمره دادند. همچنین برای محاسبه  $CVI$  از روش والتز و باسل<sup>۴</sup> یک پرسشنامه ۴ تایی: "مربوط نیست"، "نسبتاً مربوط است"، "مربوط است" و "کاملاً مربوط است" توزیع شد. در جدول (۷)، مقادیر محاسبه شده برای شاخص‌های  $CVR$  و  $CVI$  گزارش شده است.

جدول ۷: جدول نتایج مربوط به شاخص  $CVR$

کد	$CVR$	$CVI$
تقویت حرفه حسابرسی	۰.۸۶	۰.۹۳
اعتماد و شفافیت اجتماعی	۰.۸۶	۰.۸۶
اعتبار سازمان‌ها	۰.۷۳	۰.۹۳
ثبات بازار سرمایه	۰.۸۶	۱
پیامدهای منفی عدم پایداری	۰.۷۳	۰.۸۸
آسیب به سازمان و بازار	۰.۸۰	۰.۸۲
اعتماد بازار مالی	۰.۷۳	۰.۹۳
جذب استعداد و استانداردها	۰.۸۶	۰.۸۶
امنیت جامعه	۱	۱
شفافیت سازمانی	۰.۷۳	۰.۸۶
جذب سرمایه و تخصیص	۰.۸۰	۰.۸۴
کاهش جذابیت حرفه	۰.۸۶	۰.۹۳
نامنی اقتصادی	۰.۷۳	۰.۸۲
از دست رفتن شهرت	۰.۸۰	۰.۹۳
بی‌ثباتی بازار	۰.۸۶	۰.۷۷
رشد و شفافیت اقتصادی	۰.۸۶	۰.۸۶
سرمایه‌گذاری اخلاقی	۰.۷۳	۰.۸۲
ثبات خدمات	۰.۸۰	۰.۹۳
تصمیم‌گیری اقتصادی	۰.۸۶	۰.۸۹
تداوم و اعتماد	۰.۹۳	۰.۹۵
از بین رفتن اعتبار نهادی	۰.۸۶	۰.۹۳
اعتلای حرفه و تصمیم کلان	۰.۷۳	۰.۸۶
شفافیت گزارش‌ها	۰.۸۶	۰.۸۸
حفظ منافع و محرمانگی	۰.۸۰	۰.۸۴
از دست دادن مشتریان	۰.۷۳	۰.۷۷
اعتماد حرفه و بازار	۰.۸۶	۰.۹۳
کاهش مهارت‌های قانونی	۰.۷۳	۰.۷۳
امنیت از سوءاستفاده	۰.۸۶	۰.۹۵
فشارهای اقتصادی و شغلی	۰.۸۶	۰.۸۶
فشار کارفرما و روابط شخصی	۰.۷۳	۰.۷۳
محیط رقابتی و حق‌الزحمه پایین	۰.۸۰	۰.۸۰
فشارهای داخلی سازمانی و همکاران	۰.۹۳	۰.۹۳

1. Content Validity Ratio

2. Content Validity Index

3. Shultz

4. Waltz & Bausell

## حسابداری، امور مالی و هوش محاسباتی

۰.۷۳	۰.۷۳	چالش‌های قانونی و اطلاعاتی ناقص
۰.۷۳	۰.۸۶	وابستگی به ذی‌نفعان و مشتریان
۰.۸۶	۰.۷۳	فشارهای غیراخلاقی مشتریان
۱	۰.۸۶	رقابت قیمتی و مالی ناسالم
۰.۷۳	۰.۸۰	نبود حمایت سازمانی و حقوقی
۰.۸۰	۰.۸۶	ضعف در استانداردهای حرفه‌ای
۰.۸۶	۰.۸۰	ضعف نظارتی و قانونی
۰.۷۳	۰.۷۳	تضعیف استقلال حرفه‌ای
۰.۸۰	۰.۸۶	فشارهای مدیریتی و هیئت‌مدیره
۰.۸۶	۰.۷۳	چالش‌های اطلاعاتی و ابهام داده‌ها
۰.۸۶	۰.۸۰	فشارهای اقتصادی کلان
۰.۷۳	۰.۸۶	فشارهای فرهنگی و قومی
۰.۸۰	۰.۷۳	وابستگی مالی به مشتریان
۰.۸۶	۰.۸۰	روابط شخصی و صمیمیت مداخله‌گر
۰.۹۳	۰.۹۳	حساسیت ذی‌نفعان و سهامداران
۰.۸۶	۰.۸۶	گمراهی اطلاعاتی و عدم شفافیت
۰.۷۳	۰.۷۳	فشار رسانه‌ای و رقابتی
۰.۸۶	۰.۸۶	تعارض منافع شخصی
۰.۸۰	۰.۸۰	تعارض قوانین و استانداردها
۰.۷۳	۰.۹۳	فشار برای دستکاری دارایی‌ها
۰.۷۳	۰.۷۳	عدم رقابت واقعی حرفه‌ای
۰.۸۶	۰.۸۶	ترس از آسیب به شهرت حرفه‌ای
۰.۸۰	۰.۸۰	فشار برای سکوت سازمانی
۰.۷۳	۰.۷۳	چالش‌های تورمی و اقتصادی
۰.۸۶	۰.۸۶	فشارهای بورسی و سرمایه‌گذاری
۰.۸۰	۰.۸۰	تمویق هزینه‌ها و اختلاف مالیاتی
۰.۷۳	۰.۷۳	فشار برای افزایش سرمایه نامتعارف
۰.۸۶	۰.۸۶	ناهنجاری‌های کلان فرهنگی-اقتصادی
۰.۸۰	۰.۸۰	انعطاف‌پذیری اجباری رقابتی
۰.۸۶	۰.۸۶	فشار ذی‌نفعان ناروا
۰.۷۳	۰.۷۳	چالش‌های ابهام در مرور حرفه‌ای

با توجه به جدول (۷) مقادیر شاخص ضریب نسبی روایی محتوایی (CVR) که همگی بالاتر از ۰/۴۹ هستند؛ تمامی متغیرها از نسبت روایی محتوایی مناسبی برخوردار هستند و تعاریف عملیاتی با محتوای سوالات آن‌ها مرتبط هستند.

مقادیر شاخص روایی محتوایی (CVI) همگی بالاتر از ۰/۷۰ هستند؛ تمامی متغیرها از روایی محتوایی مناسبی برخوردار هستند و تمامی متغیرها از ارتباط مناسبی برخوردار هستند.

## بحث و نتیجه‌گیری

یافته‌های پژوهش حاضر نشان داد که پایداری اخلاقی حسابرسان پدیده‌ای چندبعدی و متأثر از تعامل هم‌زمان عوامل فردی، سازمانی، حرفه‌ای و محیطی است. نتایج بیانگر آن بود که ویژگی‌های درونی حسابرسان نظیر وجدان کاری، استقلال فکری، شجاعت اخلاقی، مسئولیت‌پذیری و تعهد حرفه‌ای از مهم‌ترین عوامل شکل‌دهنده پایداری اخلاقی به شمار می‌روند. این یافته با نتایج پژوهش گودرزی و همکاران همسو است که ویژگی‌های شخصیتی و اخلاقی حسابرسان مستقل را از عوامل بنیادین در کیفیت عملکرد حرفه‌ای

معرفی کردند (Goudarzi et al., 2025). همچنین نتایج حاضر با مطالعه دریایی و عزیزی همخوانی دارد که نشان دادند اخلاق، تجربه و شایستگی حرفه‌ای رابطه مستقیمی با کیفیت حسابرسی دارند (Daryaei & Azizi, 2024). به نظر می‌رسد حسابرسانی که از سطح بالاتری از تعهد اخلاقی و استقلال درونی برخوردارند، در مواجهه با فشارهای حرفه‌ای و تضاد منافع، توان بیشتری برای حفظ قضاوت منصفانه و پایبندی به استانداردهای حرفه‌ای دارند.

نتایج پژوهش همچنین نشان داد که تفکر انتقادی و هوش اخلاقی نقش مهمی در تداوم رفتار اخلاقی حسابرسان ایفا می‌کند. این یافته مؤید نتایج پژوهش اسکو و همکاران است که بیان کردند تفکر انتقادی از طریق تقویت استدلال اخلاقی می‌تواند عملکرد شغلی حسابرسان را ارتقا دهد (Eskoo et al., 2025). از منظر نظری، حسابرسان در بسیاری از موقعیت‌ها با شرایطی مواجه می‌شود که قوانین و استانداردها پاسخ صریحی برای آن ارائه نمی‌کنند و در چنین شرایطی، توانایی تحلیل انتقادی و استدلال اخلاقی اهمیت زیادی پیدا می‌کند. بنابراین، صرف دانش فنی برای تضمین پایداری اخلاقی کافی نیست و حسابرسان باید توانایی تشخیص ابعاد اخلاقی تصمیمات حرفه‌ای را نیز داشته باشند.

یکی دیگر از یافته‌های مهم پژوهش، نقش فرهنگ سازمانی اخلاق محور در تقویت پایداری اخلاقی حسابرسان بود. نتایج نشان داد که وجود فضای سازمانی مبتنی بر شفافیت، حمایت مدیریتی، امنیت روانی و نظارت مؤثر، می‌تواند احتمال رفتارهای غیراخلاقی را کاهش دهد و حسابرسان را به رعایت اصول حرفه‌ای ترغیب کند. این یافته با نتایج پژوهش نگوین و همکاران همسو است که نشان دادند فرهنگ سازمانی بر قضاوت و نیت اخلاقی حسابداران و حسابرسان تأثیر مستقیم دارد (Nguyen et al., 2024). همچنین سونجایا تأکید کرد که فرهنگ شرکتی نقش تعیین‌کننده‌ای در شیوه‌های حسابرسی و اخلاق حرفه‌ای دارد (Sonjaya, 2024). در همین راستا، صالحی کمامرداخی و همکاران نیز نشان دادند که تعامل میان اخلاق و فرهنگ سازمانی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان اثر معناداری دارد (Salehi Kamamardakhi et al., 2024). این نتایج بیانگر آن است که پایداری اخلاقی صرفاً وابسته به ویژگی‌های فردی نیست، بلکه سازمان‌ها نیز باید بستر لازم برای تقویت رفتارهای اخلاقی را فراهم آورند.

در بخش دیگری از یافته‌ها مشخص شد که فشارهای اقتصادی، زمانی و مدیریتی از مهم‌ترین تهدیدهای پایداری اخلاقی حسابرسان محسوب می‌شوند. فشار برای ارائه گزارش مطلوب، وابستگی مالی به مشتری، رقابت ناسالم میان مؤسسات حسابرسی و ترس از دست دادن مشتری از جمله عواملی بودند که می‌توانند استقلال حرفه‌ای حسابرسان را تضعیف کنند. این یافته با پژوهش ساماگایو و همکاران مطابقت دارد که نشان دادند فشار زمانی کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهد، مگر آنکه فرهنگ اخلاقی سازمان قوی باشد (Samagaio et al., 2025). همچنین یزدی و همکاران دریافتند که فشار ادراک شده بر باورهای اخلاقی حسابداران و نحوه گزارشگری مالی اثرگذار است (Yazdi et al., 2024). در واقع، هنگامی که حسابرسان در معرض فشارهای شدید اقتصادی و سازمانی قرار می‌گیرند، احتمال عدول از استانداردهای اخلاقی افزایش می‌یابد؛ مگر آنکه حمایت‌های حرفه‌ای و قانونی کافی وجود داشته باشد.

نتایج پژوهش حاضر همچنین نشان داد که ساختارهای نظارتی و حاکمیت شرکتی می‌توانند نقش مهمی در حفظ پایداری اخلاقی ایفا کنند. وجود قوانین شفاف، نظام‌های نظارتی کارآمد و سازوکارهای کنترل داخلی موجب افزایش پاسخگویی و کاهش تخلفات حرفه‌ای می‌شود. این یافته با نتایج پژوهش کارتال و دپرن همخوانی دارد که بر اهمیت هماهنگی میان کنترل داخلی و حسابرسی داخلی در ارتقای اثربخشی نظارتی تأکید کردند (Kartal & Depren, 2021). همچنین نوروزی اصل بالکانجو نشان داد که حاکمیت شرکتی می‌تواند رابطه بین کیفیت حسابرسی مستقل و شکاف مالیاتی را تعدیل کند (Norouzi Asl Balkanjou, 2024). بنابراین، پایداری اخلاقی حسابرسان در خلأ رخ نمی‌دهد و وجود زیرساخت‌های نظارتی قوی برای حفظ آن ضروری است.

یکی دیگر از یافته‌های قابل توجه پژوهش، نقش اعتماد اجتماعی و روابط حرفه‌ای در تقویت مسئولیت اخلاقی حسابرسان بود. نتایج نشان داد که هرچه اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی بیشتر باشد، حسابرسان نیز تعهد بیشتری نسبت به رعایت اصول اخلاقی احساس می‌کنند. این یافته با مطالعه جدید و همکاران مطابقت دارد که ساختارهای اعتماد اجتماعی را عاملی مهم در مسئولیت اخلاقی حسابرسان معرفی کردند (Jadid et al., 2025). همچنین جانسون-اسنایدر و همکاران نشان دادند که نحوه ادراک حسابرسان از نهادهای نظارتی و جایگاه اجتماعی آنان بر رفتار حرفه‌ای تأثیرگذار است (Johnson-Snyder et al., 2024). از این منظر، اعتماد عمومی نوعی سرمایه اجتماعی برای حرفه حسابرسی محسوب می‌شود که می‌تواند رفتار اخلاقی را تقویت یا تضعیف کند.

نتایج پژوهش همچنین نشان داد که ارزش‌های فرهنگی، مذهبی و اجتماعی در شکل‌گیری پایداری اخلاقی حساب‌رسان نقش معناداری دارند. این یافته با نتایج پژوهش فیلسرابی و صادقی همسو است که نشان دادند نگرش مذهبی و ساختار اجتماعی بر قضاوت اخلاقی حساب‌رسان تأثیر دارد (Filsaraei & Sadeghi, 2024). همچنین مختاری خوزانی بیان کرد که سرمایه فرهنگی و اخلاقی می‌تواند کیفیت حساب‌رسی را ارتقا دهد (Mokhtari Khuzani, 2024). در جامعه ایران، ارزش‌های دینی و فرهنگی نقش پررنگی در شکل‌گیری رفتار حرفه‌ای دارند و همین موضوع می‌تواند مبنای توسعه الگوی بومی پایداری اخلاقی حساب‌رسان قرار گیرد.

در بخش دیگری از یافته‌ها، نقش هوش اخلاقی و معنوی در ارتقای کیفیت رفتار حرفه‌ای حساب‌رسان مورد تأکید قرار گرفت. این نتیجه با پژوهش حاجی‌ها و همکاران همخوانی دارد که نشان دادند هوش اخلاقی و معنوی می‌تواند کیفیت مستندسازی حساب‌رسی را افزایش دهد (Hajiah & Hamysian Kashani, 2024). همچنین حاجی‌ها و فتاحی بافتی بیان کردند که فرهنگ به‌کارگیری استانداردهای حساب‌رسی تحت تأثیر ارزش‌های اخلاقی و نگرش حرفه‌ای حساب‌رسان قرار دارد (Hajija & Fattahi Bafghi, 2025). به نظر می‌رسد حساب‌رسانی که از سطح بالاتری از هوش اخلاقی و معنوی برخوردارند، در شرایط پیچیده حرفه‌ای بهتر می‌توانند میان منافع کوتاه‌مدت و مسئولیت حرفه‌ای تعادل برقرار کنند.

نتایج پژوهش حاضر همچنین نشان داد که تردید حرفه‌ای و ایده‌آلیسم اخلاقی نقش مهمی در کشف تقلب و ارتقای کیفیت قضاوت حساب‌رسی دارند. این یافته با پژوهش نوشادر و همکاران همسو است که اثر مشترک ایده‌آلیسم اخلاقی و تردید حرفه‌ای را بر کشف تقلب تأیید کردند (Noshazar et al., 2024). افزون بر این، ساری و همکاران نشان دادند که اخلاق حساب‌رسان و فرهنگ حساب‌داری از طریق کیفیت حساب‌رسی بر کیفیت گزارشگری مالی اثرگذار هستند (Sari et al., 2024). بنابراین، تقویت تردید حرفه‌ای و حساسیت اخلاقی می‌تواند از بروز تخلفات مالی جلوگیری کند و اعتماد عمومی به گزارش‌های مالی را افزایش دهد.

در سال‌های اخیر، تحول دیجیتال و استفاده از فناوری‌های نوین نیز چالش‌های جدیدی برای پایداری اخلاقی حساب‌رسان ایجاد کرده است. یافته‌های پژوهش حاضر نشان داد که استفاده از فناوری اطلاعات و هوش مصنوعی اگرچه می‌تواند کارایی حساب‌رسی را افزایش دهد، اما در صورت نبود چارچوب‌های اخلاقی مناسب، ممکن است موجب تضعیف مسئولیت‌پذیری انسانی شود. این یافته با نتایج پژوهش سیلوا و همکاران مطابقت دارد که بر اهمیت قضاوت انسانی و پاسخگویی در عصر هوش مصنوعی تأکید کردند (Silva et al., 2025). همچنین زکی و ویدوری نشان دادند که مسائل اخلاقی و ریسک‌های مرتبط با هوش مصنوعی بر پذیرش آن در حساب‌رسی اثرگذار است (Zaky & Widuri, 2025). کسیردی نیز نسبت به پیامدهای اخلاقی نظارت افراطی مبتنی بر هوش مصنوعی هشدار داده است (Kasireddy, 2025). در همین راستا، شادکامی و همکاران مدل اخلاق‌محوری برای پذیرش فناوری اطلاعات در حساب‌رسی داخلی ارائه کردند (Shadkami et al., 2024). این نتایج نشان می‌دهد که توسعه فناوری باید همراه با تقویت اصول اخلاقی و حفظ نقش قضاوت انسانی در حرفه حساب‌رسی باشد.

یافته‌های پژوهش همچنین بیانگر آن بود که پایداری اخلاقی حساب‌رسان می‌تواند پیامدهای مثبتی در سطح سازمانی و اجتماعی ایجاد کند. از جمله این پیامدها می‌توان به افزایش کیفیت حساب‌رسی، ارتقای اعتماد عمومی، تقویت اعتبار حرفه حساب‌رسی و بهبود شفافیت مالی اشاره کرد. این نتیجه با پژوهش شیخ نجفی و عزیززاده همسو است که نشان دادند کیفیت حساب‌رسی بر عملکرد زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی شرکت‌ها اثرگذار است (Sheikh Najafi & Azizzadeh, 2025). همچنین رحمانی‌پیچا و همکاران نشان دادند که رفتار اخلاقی می‌تواند از گزارشگری پایداری حمایت کند و موجب افزایش مسئولیت‌پذیری مالیاتی شود (Rahmani Picha et al., 2023). افزون بر این، زندی تأکید کرد که عوامل اخلاقی بخشی جدایی‌ناپذیر از عملکرد حساب‌رسی مبتنی بر ریسک هستند (Zandi, 2024).

در مجموع، یافته‌های پژوهش حاضر نشان می‌دهد که پایداری اخلاقی حساب‌رسان مفهومی پویا، چندبعدی و متأثر از تعامل عوامل فردی، سازمانی، اجتماعی، فرهنگی و فناورانه است. این پایداری زمانی تحقق می‌یابد که علاوه بر برخورداری حساب‌رسان از ویژگی‌های اخلاقی و حرفه‌ای، بسترهای سازمانی، نظارتی و فرهنگی لازم نیز برای حمایت از رفتار اخلاقی فراهم شود. از این‌رو، توسعه حرفه حساب‌رسی در ایران مستلزم توجه هم‌زمان به آموزش اخلاق حرفه‌ای، اصلاح ساختارهای نظارتی، تقویت فرهنگ سازمانی اخلاق‌محور و ارتقای اعتماد اجتماعی به حرفه حساب‌رسی است.

از محدودیت‌های پژوهش حاضر می‌توان به ماهیت کیفی مطالعه و محدود بودن جامعه مشارکت‌کنندگان به خبرگان حرفه حسابرسی اشاره کرد که ممکن است تعمیم‌پذیری نتایج را محدود سازد. همچنین، گردآوری داده‌ها مبتنی بر مصاحبه و ادراکات مشارکت‌کنندگان بود و امکان وجود سوگیری‌های فردی در پاسخ‌ها وجود داشت. محدودیت زمانی و دشواری دسترسی به برخی مدیران و حسابرسان ارشد نیز از دیگر محدودیت‌های پژوهش محسوب می‌شود.

پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های آینده با استفاده از روش‌های کمی و مدل‌سازی معادلات ساختاری، روابط میان ابعاد مختلف پایداری اخلاقی حسابرسان را به صورت تجربی بررسی کنند. همچنین، مقایسه تطبیقی میان مؤسسات حسابرسی دولتی و خصوصی یا میان کشورهای مختلف می‌تواند به درک بهتر عوامل فرهنگی و ساختاری مؤثر بر پایداری اخلاقی کمک کند. بررسی نقش فناوری‌های نوین و هوش مصنوعی در تغییر الگوهای اخلاقی حسابرسان نیز می‌تواند زمینه مهمی برای مطالعات آینده باشد.

در حوزه کاربردی، پیشنهاد می‌شود نهادهای حرفه‌ای و مؤسسات حسابرسی برنامه‌های آموزشی مستمر در زمینه اخلاق حرفه‌ای، تفکر انتقادی و مسئولیت اجتماعی طراحی و اجرا کنند. همچنین، ایجاد نظام‌های حمایتی برای گزارش تخلفات، تقویت استقلال حرفه‌ای حسابرسان و توسعه فرهنگ سازمانی مبتنی بر شفافیت و پاسخگویی می‌تواند به ارتقای پایداری اخلاقی در حرفه حسابرسی کمک کند. تدوین دستورالعمل‌های اخلاقی متناسب با شرایط فرهنگی و حرفه‌ای ایران نیز می‌تواند زمینه‌ساز افزایش اعتماد عمومی و بهبود کیفیت حسابرسی در کشور باشد.

### مشارکت نویسندگان

در نگارش این مقاله تمامی نویسندگان نقش یکسانی ایفا کردند.

### تشکر و قدردانی

از تمامی کسانی که در طی مراحل این پژوهش به ما یاری رساندند تشکر و قدردانی می‌گردد.

### تعارض منافع

در انجام مطالعه حاضر، هیچ‌گونه تضاد منافی وجود ندارد.

### حمایت مالی

این پژوهش حامی مالی نداشته است.

### موازین اخلاقی

در انجام این پژوهش تمامی موازین و اصول اخلاقی رعایت گردیده است.

## References

- Daryaei, A., & Azizi, A. (2024). Explaining the Relationship Between Ethics, Experience, and Professional Competence of Auditors and Audit Quality. *Journal of Financial Accounting Knowledge*, 5(1), 79-99.
- Eskoo, V., Moradi, M., & Shayegan Mehr, R. (2025). The impact of critical thinking on the job performance of auditors considering the mediating role of ethical reasoning. *Judgment Quarterly*. <https://www.magiran.com/paper/2950691/>
- Filsaraei, M., & Sadeghi, M. S. (2024). The Impact of Professional Ethics, Social Structure, and Religious Attitude on Auditors' Judgments: A Comparison of the Environments in India and Iran. *Iranian Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 8(4), 51-69.
- Goudarzi, S., Hemmatfar, M., & Janani, M. H. (2025). A model for identifying the personality and ethical characteristics of independent auditors in the country. *Management Accounting and Auditing Knowledge*, 14(56), 383-394.

- Hajiah, Z., & Hamysian Kashani, Z. (2024). Presenting a Model to Increase the Quality of Auditing Documentation Based on Ethical Intelligence, Spiritual Intelligence, and Behavioral Background of Audit Partners. *Journal of Financial Accounting Knowledge*, 11(1), 30-31.
- Hajiha, Z., & Fattahi Bafghi, S. (2025). Culture of applying auditing standards in corporate document management by auditors: An ethnographic approach. *Studies of Ethics and Behavior in Accounting and Auditing*, 5(1), 77-94. <https://doi.org/10.71907/sebaa.2025.1091>
- Jadid, R., Pakmaram, A., Rezaei, N., & Abdi, R. (2025). The role of social trust structures in auditors' ethical responsibility. *International Journal of Nonlinear Analysis and Applications*, 16(7), 121-133.
- Johnson-Snyder, A., Killingsworth, B., Reed, A., & Eseryel, U. (2024). Auditors' Perception of Their Regulator Within Their Social Group. *Journal of Leadership Accountability and Ethics*, 19, 46-61.
- Kartal, M. T., & Depren, S. K. (2021). Evaluating the Effectiveness of the Coordination Between Internal Control and Internal Audit: A Survey-Based Analysis on Turkish Banking Sector. In K. T. Çalyurt (Ed.), *Ethics and Sustainability in Accounting and Finance, Volume II*. Springer. [https://doi.org/10.1007/978-981-15-1928-4\\_8](https://doi.org/10.1007/978-981-15-1928-4_8)
- Kasireddy, J. R. (2025). The Ethical Implications of AI in Financial Market Surveillance: Are We Over-Monitoring Traders? *European Journal of Accounting Auditing and Finance Research*, 13(4), 17-36. <https://doi.org/10.37745/ejafr.2013/vol13n41736>
- Khodabakhshi Parijan, K., & Gerami, A. (2024). Independent auditors' evaluation of internal audit functions. *Studies of Ethics and Behavior in Accounting and Auditing*, 4(4), 143-164. <https://doi.org/10.71907/sebba.2025.03151121643>
- Mashaikhi, B., & Taheri, Z. (2024). Developing a Model of Ethical Challenges in Accounting. *Management Accounting and Auditing Knowledge*, 13(50), 105-120.
- Moeinodin, M., O'Zodi, Z., & Mirhosseini, M. (2024). A Review of International Studies on the Topic of Professional Conduct in Auditing in the Web of Science Database. *Journal of Ethics and Behavior in Accounting and Auditing*(11), 28-47.
- Mokhtari Khuzani, M. (2024). Investigating the Impact of Cultural, Social, and Ethical Capital on Audit Quality: A Case Study of Mofid Rahbar Audit Firm. Proceedings of the Third International Congress on Management, Economics, Humanities, and Business Development, <https://civilica.com/doc/2051389/>
- Nguyen, L. A., Dellaportas, S., Vesty, G. M., Pham, V. A. T., Jandug, L., & Tsahuridu, E. (2024). The influence of organisational culture on corporate accountants' ethical judgement and ethical intention in Vietnam. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 35(2), 325-354. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-05-2020-4573>
- Norouzi Asl Balkanjou, M. (2024). The Moderating Effect of Corporate Governance on the Relationship Between Independent Audit Quality and the Tax Gap. *Journal of Ethics and Behavior in Accounting and Auditing*, 4(1), 49-80.
- Noshazar, M., Arab, R., & Gholamrezapour, M. (2024). Joint Effect of Ethical Idealism and Professional Skepticism on Auditor Fraud Detection (Case Study of Supreme Audit Court Employees). *Audit Science*, 24(95), 130-153. <http://danesh.dmk.ir/article-1-3139-fa.html>
- Rahmani Picha, N., Heidarpour, F., & Jahanshad, A. (2023). The Impact of Ethical Behavior Theory and Machiavellianism on Tax Compliance to Support Sustainability Reporting. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 12(45), 499-513. [https://www.jmaak.ir/article\\_21484.html?lang=en](https://www.jmaak.ir/article_21484.html?lang=en)
- Rezaei, M., Fallah, R., Maranjory, M., & Rostami Mazoee, N. (2024). Provide a structural model of audit quality based on the impact of auditing professional ethics and the moderating role of organizational culture. 15(2), 285-299.
- Salehi Kamamardakhi, S. S., Azadi, K., & Vatanparast, M. R. (2024). The Effect of Ethics and Organizational Culture on Auditor Professional Judgment. *Management Accounting and Auditing Knowledge*, 13(4), 313-322.
- Samagaio, A., Francisco, P. M., Felício, T., & Verga Matos, P. (2025). The Relationship between Time Pressure, Ethical Culture and Audit Quality. *Management Decision*. <https://doi.org/10.1108/MD-04-2024-0870>
- Sari, G. I., Suhaili, A., & Lesfandra, L. (2024). The Mediation Role of Audit Quality: Impact Internal Audit Strategy, Auditor Ethics, and Accounting Culture on Financial Report Quality. *Journal of Internal Audit*, 7(1), 300-316.
- Seyfi, S., Gorji zadeh, D., & Khoshkar, F. (2024). The effect of auditors' competency, professional ethics and diversity of auditors signing audit report on the quality of financial reporting in the stock exchange from. *Journal of Accounting and Management Vision*, 7(88), 43-70.
- Shadkani, M., Bokharaeian, M., Naderian, A., & Dardi Gorganli, J. (2024). An Ethics-Centered Model for Adopting Information Technology in Internal Auditing. *Ethics in Science and Technology*, 19(5), 229-236. <https://doi.org/10.22054/qjma.2024.82520.2625>
- Sheikh Najafi, M., & Azizzadeh, T. (2025). *The Effect of Audit Quality on Environmental, Social, and Governance Performance with Emphasis on Financial Reporting Quality* Proceedings of the First National Conference on Professional Ethics and Social Responsibility in Management and Financial Sciences with an Islamic Approach, Urmia. <https://civilica.com/doc/2441689>  
<https://civilica.com/doc/2441689>
- Silva, R., Costa, P., & Oliveira, L. (2025). The Auditing Profession and Artificial Intelligence: A Focus on Human Judgment and Accountability. *Journal of Business Ethics*, 186, 345-367.
- Sonjaya, Y. (2024). The Influence of Corporate Culture on Audit Practices and Ethics. *Golden Ratio of Auditing Research*, 4(2), 107-124. <https://doi.org/10.52970/grar.v4i2.394>
- Yazdi, Z., Bani Mahd, B., & Nikoumaram, H. (2024). The Role of Perceived Pressure on Accountants' Ethical Beliefs in Financial Reporting. *Financial Accounting and Auditing Research*, 16(1), 151-185.
- Zaky, A. M. A. F., & Widuri, R. (2025). How Does Risks And Ethical Issues Impact The Adoption Of Artificial Intelligence In Auditing? *Journal of Theoretical and Applied Information Technology*, 103(5), 1877-1890. <https://jaitit.org/volumes/Vol103No5/18Vol103No5.pdf>

Zandi, A. (2024). Presenting a Model to Investigate the Effective Factors on Auditing Performance with a Risk-Based Approach and Independent Audit Quality. *Studies in Ethics and Behavior in Accounting and Auditing*, 1(4), 81-114.